Die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht

Inaugural-Dissertation
der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen
Fakultät
der Friedrich-Alexander-Unversität
Erlangen-Nürnberg

vorgelegt von
Herbert Göring
aus Igensdorf-Mittelrüsselbach

1986

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41538126_0002

Die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht

Inaugural-Dissertation
der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen
Fakultät
der Friedrich-Alexander-Unversität
Erlangen-Nürnberg

vorgelegt von
Herbert Göring
aus Igensdorf-Mittelrüsselbach

Referent: Prof. Dr. Walter Schick

Koreferent: Prof. Dr. Johann Georg Helm

Tag der mündlichen Prüfung: 3. Juni 1986

Meiner Frau

Meinen Eltern

Vorwort

Wer sich mit einkommensteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Erbfall befaßt, braucht sich über einen Mangel an einschlägigen Schriften zu diesem Problemkreis nicht beklagen. Die unterschiedlichen Fallgestaltungen, die Gegenstand der Rechtsprechung waren, werden in der Literatur mehr oder weniger vollständig dargestellt. Der Mangel vieler Schriften besteht darin, daß sie sich nicht um eine systematisch geschlossene Aufarbeitung des Stoffes bemühen.

Nach einer kurzen Hinführung zum Thema in Punkt A wird daher in Punkt B versucht, die Grundzüge der Gesamtrechtsnachfolge darzustellen. Dabei werden zunächst die Grundzüge des Zivilrechts - BGB und HGB - dargestellt, da das Steuerrecht gerade bei der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen Begriffen aufbaut. Unter Punkt C werden dann die Auswirkungen der Universalsukzession auf Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts untersucht. Dem schließt sich Punkt D an, wo Probleme der einzelnen Einkunftsarten usw. behandelt werden.

Ich war bemüht, den Stoff umfassend aufzuarbeiten. Gleichwohl kann und soll die vorliegende Arbeit keine Kommentierung der Erbfolge im Einkommensteuerrecht sein.

INHALTSÜBERSICHT

A: Die Zuordnung von Einkunftsquellen zu ihren Trägern

B: Die Rechtsnachfolge

C: Der Einfluß der Gesamtrechtsnachfolge auf allgemeine Grundsätze des Einkommensteuerrechts

D: Die Auswirkungen der Gesamtrechtsnachfolge auf die sachliche Steuerpflicht

Seite

Vorwort
Inhaltsübersicht I
Inhaltsverzeichnis II
Abkürzungsverzeichnis IX

A: Die Zuordnung von Einkunftsquellen zu ihren Trägern 1
I. Das Einkommen und seine Zuordnung zu einer Person 1
II. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 3
III. Das Ende der persönlichen Steuerpflicht im Todesfall 5

B: Die Rechtsnachfolge 10
I. Der Begriff der Rechtsnachfolge 10
II. Die Einzelrechtsnachfolge 12
III. Die Gesamtrechtsnachfolge 13
1. Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht 13
a) Gesamtrechtsnachfolge im bürgerlichen Recht 13
aa) Einzelerbe 13
bb) Erbengemeinschaft 15
b) Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschaftsrecht 18
aa) Vererblichkeit der Kaufmannseigenschaft 19
bb) Vererblichkeit des Handelsgeschäfts eines Einzelkaufmanns 20
cc) Die Erbennachfolge in einen Gesellschaftsanteil 23
aaa) Der Tod eines OHG-Gesellschafters 23
1) Der gesetzliche Regelfall (§ 131 Nr. 4 HGB) 23

Seite

2) Die gesellschaftsvertragliche "Fortsetzungsklausel" (§ 138 HGB) 25

3) Die gesellschaftsvertragliche "Eintrittsklausel" (§ 138 HGB) i.V.m. Eintrittsrecht für Erben 26

4) Die gesellschaftsvertragliche "Nachfolgeklausel" (§ 139 HGB) 27

5) Die gesellschaftsvertragliche "beschränkte (qualifizierte) Nachfolgeklausel" (§ 139 HGB i.V.m. Beschränkung auf bestimmte Erben) 31

bbb) Der Tod des Gesellschafters einer GdbR 34

ccc) Vererbung von kapitalistischen Mitgliedschaften 35

c) Divergenzen zwischen bürgerlichem Recht und Handelsrecht 36

2. Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht 38

a) Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge - § 45 AO 38

b) Verfahrensrechtliche Folgen der Gesamtrechtsnachfolge 42

c) Bekanntgabe von Verwaltungsakten an den Gesamtrechtsnachfolger 46

d) Übergang steuerlicher Hilfspflichten 52

IV. Das Zusammenwirken von Zivilrecht und Steuerrecht - die Bedeutung der beiden Rechtsgebiete füreinander 56

Seite

C: Der Einfluß der Gesamtrechtsnachfolge auf allgemeine Grundsätze des Einkommensteuerrechts 62

I. Die individuelle Leistungsfähigkeit und der Personensteuercharakter der Einkommensteuer 62

II. Die Auffangnorm des § 24 Nr. 2 EStG und Gesamtrechtsnachfolge 68

III. Das Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer 78

IV. Die Erbengemeinschaft und die Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht 87

1. Die Erbengemeinschaft 87

a) Die Erbengemeinschaft im Steuerrecht 87

b) Die Einkünfte der Erbengemeinschaft 89

2. Die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft 91

a) Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Vorgangs 95

b) Sekundärfolgen der Auseinandersetzung und mögliche, daraus resultierende Konsequenzen 106

c) Teilweise Entgeltlichkeit der Erbauseinandersetzung im Privatvermögen 109

V. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer im Einkommensteuerrecht 111

1. Pflichtteilsberechtigte 111

a) Der Pflichtteil entspricht dem gesetzlichen Anspruch 111

b) Der Pflichtteilsberechtigte wird über seinem Anspruch abgefunden 114

c) Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung 115

Seite

2. Vermächtnisnehmer 118
a) Wert der Entnahme 119
b) Person des Entnehmers 120

D: Die Auswirkungen der Gesamtrechtsnachfolge auf die sachliche Steuerpflicht 124

I. Gesamtrechtsnachfolge bei den einzelnen Einkunftsarten 124

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 124
a) Altenteil, Einsitzrecht 124
aa) Behandlung beim Verpflichteten 124
bb) Behandlung beim Berechtigten 130
b) Vergünstigung des § 14a Abs. 4 EStG bei der Übereignung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge 132

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 133
a) Vererbung eines Einzelunternehmens 133
aa) Fortführung des Unternehmens durch den Erben 133
aaa) Einkunftsart des Unternehmenserben 134
bbb) Fortsetzung der Buchwerte und Bewertungsmethoden des Erblassers 136
bb) Aufgabe bzw. Veräußerung des Unternehmens durch den Erben 138
cc) Fortführung des Unternehmens durch eine Erbengemeinschaft 140
aaa) Einkunftsart der Miterben 141
bbb) Mitunternehmereigenschaft der Miterben 143

Seite

dd) Liquidation des Unternehmens durch eine Erbengemeinschaft 148
ee) Ausscheiden einzelner Miterben aus der Erbengemeinschaft 149
aaa) Abfindung des ausscheidenden Erben mit Barmitteln 150
bbb) Abfindung des ausscheidenden Erben mit Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens 151
ccc) Reale Teilung des Nachlasses 153
b) Vererbung eines Mitunternehmeranteils 155
aa) Fortsetzungsklausel 156
bb) Einfache Nachfolgeklausel 160
cc) Qualifizierte Nachfolgeklausel 163
dd) Teilnachfolgeklausel 165
ee) Eintrittsklausel zugunsten der Erben 166
ff) Auflösung der Gesellschaft 168
c) Pensionszahlungen an die Witwe eines verstorbenen Gesellschafters 170
3. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung 172
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 176
a) Betriebsfortführung durch den Erben 177
aa) Betriebsfortführung durch einen qualifizierten Erben 177

Seite

bb) Betriebsfortführung durch einen nicht qualifizierten Erben 179
aaa) Einziehung ausstehender Honorarforderungen 179
bbb) Betriebsfortführung durch einen angestellten Vertreter 180
ccc) Verpachtung des Betriebs eines Freiberuflers 183
b) Vererbung eines Sozietätsanteils 185
c) Veräußerung oder Aufgabe der freiberuflichen Praxis durch den Erben 188
d) Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 18 Abs. 4 EStG durch den Erben 189
e) Inanspruchnahme der Vergünstigung für Erfinder, §§ 4, 5 ErfVO durch den Erben 190
5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 192
6. Einkünfte aus Kapitalvermögen 195
7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 197
a) Erzielung der Einnahmen 197
b) Werbungskostenabzug 199
aa) Allgemeines 199
bb) Absetzung für Abnutzung 200
c) Erbauseinandersetzung 203
8. Sonstige Einkünfte 206
a) Renten im Zusammenhang mit dem Erbfall 206

Seite

b) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften 209
aa) Die Beziehungen zwischen Erblasser und Erbe 209
bb) Erbauseinandersetzung 211
II. Besonderheiten beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen 212
1. Abzug von Sonderausgaben 212
a) Sonderausgaben i.S.d. § 10 EStG 212
b) Verlustausgleich - Verlustabzug 216
2. Abzug von außergewöhnlichen Belastungen 220
III. Einkommensteuertarif - Verwitwetensplitting 224

Anlagen 226
Literaturverzeichnis XV

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	an anderem Ort
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a.E.	am Ende
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
amtl.	amtlich
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Aug.	August
Bayer. VGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BayFMBl	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGE	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
bearb.	bearbeitet
Begr.	Begründung
Beil.	Beilage
Bem.	Bemerkung
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch

BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag(s)
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
Dez.	Dezember
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DNotZ	Deutsche Notarzeitung
DR	Deutsches Recht
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eingel.	eingelegt
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErfVO	Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder
ERGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Erl.	Erlaß
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EStRG	Einkommensteuerreformgesetz

F	Fach
f	folgende, für
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fin.Beh.	Finanzbehörde
Fin.Verw.	Finanzverwaltung
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau
Frhr.	Freiherr
GdbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GetränkeSt	Getränkesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrecht
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.L.	herrschende Literatur
h.M.	herrschende Meinung
HöfeO	Höfeordnung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.R.	in der Regel
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft

insb.	insbesondere
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht/Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
LM	Lindmaier-Möhring
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
m.Anm.	mit Anmerkung
m.E.	meines Ermessens/meines Erachtens
m.M.	meiner Meinung
Münch.Komm.	Münchner Kommentar
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nov.	November
Nr.	Nummer
n.rkr.	nicht rechtskräftig
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzhof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Okt.	Oktober
OLG	Oberlandesgericht

RAO	Reichsabgabenordnung
Rb.	Rechtsbeschwerde
Rdnr.	Randnummer
Rdnrn.	Randnummern
Rdz.	Randziffer
Rev. eingel.	Revision eingelegt
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
rkr.	rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Satz
Schr.	Schreiben
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StbJB	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
SteuerStud	Steuer und Studium
StKongrRep.	Steuerkongreßreport
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuer-Warte
TZ	Textziffer
u.a.	und anderen
u.a.m.	und anderen mehr
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
usw.	und so weiter

v.	von/vom
Verschollen- heitsG	Verschollenheitsgesetz
vgl.	vergleiche
vorl.	vorläufig
vorl.n.rkr.	vorläufig nicht rechtskräftig
WM	Wertpapiermitteilungen
WS	Wintersemester
z.B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozeßordnung

A: Die Zuordnung von Einkunftsquellen zu ihren Trägern

I. Das Einkommen und seine Zuordnung zu einer Person

Die Einkommensteuer ist als Personensteuer ausgestaltet. "Daher steht vor und unabhängig von der Prüfung der sachlichen Steuerpflicht die Prüfung der persönlichen Steuerpflicht, d.h. die Prüfung, ob eine Person als Steuerschuldner der Einkommensbesteuerung .... unterliegt."[1] Das Merkmal dient dazu, das Steuersubjekt zu bestimmen.[2] Infolge dieser Ausgestaltung der Einkommensteuer als Personalsteuer muß das Einkommen einer konkreten Person zugerechnet werden, bei der es unter Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse besteuert wird. "Weder das bloße Vorhandensein einer natürlichen Person noch das bloße Vorhandensein von Einkommen können also für sich allein einen Einkommensteueranspruch begründen.[3]

Tipke hat den Weg zur dogmatisch sauberen Lösung der Zurechnungsfragen gewiesen: "Erzielt werden die Einkünfte von demjenigen, der den Einkünftetatbestand erfüllt."[4] Hierbei handelt es sich nicht um eine Leerformel, sondern um die außerordentlich bedeutsame Feststellung, daß nur derjenige "Einkünfte erzielt", der

---

1) Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz mit Investitionshilfegesetz, bearb. v. Heinicke, 4. Aufl., Müchen 1985, § 1, Anm. 1a

2) Schick, Walter/Otto, Klaus, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer - Systematische Darstellung anhand von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Köln 1971, 2

3) Biergans, Enno/Stockinger, Roland, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1,1

4) Tipke, Klaus, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293,298; zustimmend Jakob, Wolfgang, Steuern vom Einkommen I, Stuttgart 1980, 104; Schmidt/Seeger, § 2 Anm. 11a

die Tatbestandsmerkmale einer der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 EStG in seiner Person verwirklicht. Die Erkenntnis von Tipke hat Eingang gefunden in die Rechtsprechung des BFH. Auch danach sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, "der einen der Einkünftetatbestände erfüllt",[1] bzw. demjenigen, der die Tatbestandsmerkmale verwirklicht, "die nach dem Einkommensteuerrecht eine bestimmte Einkunftsart charakterisieren".[2]

Ruppe[3] hat aus den sieben Einkunftsarten den kleinsten gemeinsamen Nenner abgeleitet, der zumindest die meisten[4] Einkünfte verbindet: die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt. Daraus folgert Ruppe daß, wer Einnahmen lediglich in abgeleiteter Form bezieht, wer also nicht selbst am Marktgeschehen teilnimmt und seine Leistungen umsetzt, zwar einen Vermögenszuwachs erzielt, aber keine Einkunftsquelle besitzt.[5] Es sollte deshalb besser heißen: Gemeinsames Merkmal der Erzielung von Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG ist die entgeltliche Verwertung, der Umsatz von Leistungen, die Teilnahme am Marktgeschehen. "Entsprechend müßte vom Zurechnungssubjekt der Einkünfte, nicht der Einkunftsquelle gesprochen werden.[6]

---

1) BFH, Urteil v. 13.5.1980, VIII R 63/79, BStBl II 1981, 295, 297; Urteil v. 13.5.1980, VIII R 128/78, BStBl II 1981, 299; Urteil v. 4.11.1980, VIII R 55/77, BStBl II 1981, 396; Urteil v. 9.3.1982, VIII R 160/81, BStBl II 1982, 540

2) BFH, Urteil v. 14.11.1979, I R 123/76, BStBl II 1980, 432

3) in Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1979, 16

4) nicht z.B. die Fälle des § 21 Abs. 2 EStG

5) in Tipke, (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen, 16 f

6) Stadie, Holger, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 25, Berlin 1983, 24

§ 1 EStG knüpft daher die Einkommensbesteuerung sinngemäß an die Person, nicht z.B. an die Einkünfte für sich allein an; diese gehören vielmehr zu den sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung der natürlichen Personen.[1)]

II. Die Veranlagung zur Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist des weiteren eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 EStG). Ihr unterliegen die Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner Einkommensteuerpflicht erzielt. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Besteht die Einkommensteuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahres, so tritt an die Stelle des Kalenderjahres der Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht (§ 2 Abs. 7 S. 3 EStG).

Nach § 25 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraums bestanden, so wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt.

Die Terminologie des Gesetzes ist unabgestimmt. Während § 2 EStG vom "Erzielen" von Einkünften spricht, spricht § 25 EStG vom "Beziehen" des Einkommens.[2)]

Die Verwendung der Begriffe "Erzielen" und "Beziehen"

---

1) vgl. auch Stadie, a.a.O., 14: "Die persönliche Zurechnung betrifft die Frage, ob eine Person Einkünfte erzielt hat; die sachliche Zurechnung befaßt sich mit der Qualifikation der Einkünfte..."

2) vgl. auch Tipke, Klaus, Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 10. Aufl. Köln 1985, 149

in den §§ 2 und 25 EStG stellt keine unterschiedliche Gesetzesauslegung dar. Die Verwendung der beiden Begriffe stellt vielmehr die Verbindung zwischen dem Einkommen und dem Kalenderjahr her. D.h. es könnte auch heißen, Einkommen, das der Steuerpflichtige "gehabt hat".[1)]

Für die Überschußeinkunftsarten bestimmt § 11 EStG, daß die Einnahmen in dem Augenblick bezogen werden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen, d.h. in dem er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie erlangt; entsprechendes gilt für Ausgaben. Bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist der Gewinn grundsätzlich am Ende des Wirtschaftsjahres bezogen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG), und zwar von demjenigen, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Betriebsergebnis besitzt; entsprechendes gilt für Verluste.

Einkünfte sind steuerlich demjenigen Steuerpflichtigen zuzurechnen, der sie originär bezogen hat. "Originärer Bezieher von Einkünften kann nur sein, wem nach steuerrechtlicher Beurteilung die betreffende Einkunftsquelle und ihre Nutzung zusteht. Es genügt nicht, daß ihm die Erträge im obigen Sinne tatsächlich zufließen. Die Entscheidung darüber, welchem Steuerpflichtigen danach die aus einer Einkunftsquelle zufließenden Erträge als Einkünfte zuzurechnen sind, hat nach objektiven Merkmalen zu erfolgen; es kommt auf den objektiven Sachverhalt an."[2)] Einkünfte erzielt, "wer den Einkünftetatbestand erfüllt, nicht schon, wer den tatsächlichen

---

1) Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, Bd. 1, 19. Aufl., Köln 1982, Stand Dez. 1985, § 2, Anm. 40a

2) BFH, Urteil v. 24.6.1976, IV R 173/74, BStBl II 1976, 643; vgl. auch Urteil v. 26.3.1971, VI R 131 - 135/68, BStBl II 1971, 478

Vermögenszuwachs erfährt oder sich in Besitz der Einkunftsquelle befindet".[1)]

III. Das Ende der persönlichen Steuerpflicht

Mit dem Tode einer natürlichen Person endet im allgemeinen die Steuerpflicht dieser Person.[2)] Hat die Steuerpflicht - wie im Todesfall - nicht während des vollen Veranlagungszeitraums bestanden, so wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen der Veranlagung zugrunde gelegt (§ 25 Abs. 2 EStG).

---

1) Jakob, a.a.O., 104, m.w.N.; ebenso Biergans/Stokkinger a.a.O., 31: "Nach den ... Grundwertungen des Gesetzgebers sind Einkünfte grundsätzlich realisierte Reinvermögenszugänge, die auf eine entgeltliche Verwertung von Gütern und Dienstleistungen durch eine natürliche Person zurückzuführen sind. ... Vermögenszugänge sind daher als Einkünfte derjenigen Person zuzurechnen, die die hierfür ursächliche Verwertungstätigkeit erbringt." "Auch im Fall der Rechtsnachfolge ist maßgebend auf die steuerbare Leistung abzustellen. Tritt der Rechtsnachfolger in die Leistungsbeziehung selbst ein, ist er Zurechnungssubjekt der Einkünfte geworden. Bleibt die Leistungsbeziehung zwischen den ursprünglichen Personen bestehen oder erstreckt sich die Rechtsnachfolge nur auf die 'Früchte' dieser Leistungsbeziehung (Einnahmen), ändert sich ihre Zurechnung nicht."

2) Ausnahme: Verschollenheit: Ein Verschollener kann unter den Voraussetzungen des Gesetzes über die Verschollenheit, die Todeserklärung und die Feststellung der Todeszeit v. 15.1.1951 (BGBl I 59ff) im Aufgebotsverfahren für tot erklärt werden. Die Todeserklärung begründet die Vermutung, daß der Verschollene in dem im Beschluß des zuständigen Amtsgerichts festgestellten Zeitpunkt gestorben ist. Bürgerlich-rechtlich geht also das Vermögen des Verschollenen mit der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses rückwirkend von dem Tag an, der als Todestag gilt, auf die Erben über. Das Steuerrecht

Die Einkommensteuerpflicht kann demnach nur als höchstpersönliche Verpflichtung zu beurteilen sein, die auf niemanden überzugehen vermag.[1)]

Im Todesjahr sind also zwei Steuererklärungen abzugeben. Das Einkommensteuerrechtsverhältnis des Erblassers ist abzuwickeln. In seiner Einkommensteuererklärung sind die bis zum Todestag "bezogenen" Einkünfte anzusetzen. Der Erbe, der als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, hat dann die von ihm bezogenen Einkünfte zu versteuern.

Der Erbe wird hier nicht in die Rechtsbeziehung zwischen zwei Rechtsleben hineingezogen.[2)] Die oft verwendete Formulierung, der Erbe setze die Person des Erblassers fort, ist mißverständlich, da die persönliche Steuerpflicht nicht über den Tod hinaus fingiert wird.[3)]

Fortsetzung FN 2 Seite 5:
folgt dieser Rechtskonstruktion des bürgerlichen Rechts nicht, sondern knüpft an das wirtschaftlich Gegebene an. Nach § 49 AO 1977, der in seiner Auswirkung inhaltlich mit § 49 des VerschollenheitsG übereinstimmt, gilt für die Beendigung der Steuerpflicht bei Verschollenen als Todestag der Tag, an dem der Todeserklärungsbeschluß rechtskräftig wird. Der in dem Beschluß festgestellte Todeszeitpunkt ist nicht maßgebend.

1) vgl. auch Ring, Ludwig, Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?, DStZ 1981, 24, 25

2) so die Formulierung von Boehmer, Festgabe der juristischen Fakultät zum 50jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 1929, Bd. III, 261

3) vgl. auch Littmann, Eberhard, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, FR 1958, 506

Begrifflich ungenau ist auch die immer wiederkehrende Wendung, daß der Erbe in alle Rechtsbeziehungen des Erblassers eingetreten sei.[1] Es kann eben nicht davon ausgegangen werden, daß die Person des Erblassers in der Person des Erben fortgesetzt wird. Das Vermögen des Erblassers und die sich auf dieses Vermögen beziehenden Rechtsverhältnisse gehen zwar auf die Erben über, vergleiche § 1922 BGB, von einer Fortsetzung der Vermögensträgerschaft kann aber nicht die Rede sein.[2]

Im Todesjahr werden zwei Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt. Erblasser und Erbe sind zwei Steuersubjekte. Im Todesjahr haben wir also sowohl für den Erblasser, als auch für den Erben einen "verkürzten Veranlagungszeitraum".

Hierzu wird zum einen die Auffassung vertreten, der Veranlagungszeitraum könne höchstens die Dauer der Steuerpflicht umfassen. Die gegenteilige Meinung ist: Veranlagungszeitraum ist stets das volle Kalenderjahr.

Folgt man der ersten Meinung, so muß man Littmann[3] zustimmen, wonach der im Veranlagungszeitraum verstorbene Steuerpflichtige sein Einkommen im vollen Veranlagungszeitraum bezogen hat. "Es kann dann aber auch von diesem Einkommen nichts übrig bleiben, was bei einem anderen Steuerpflichtigen erfaßt werden könnte."

---

1) BFH Urteil v. 17.2.1965, I 400/62 U, BStBl III 1965,354; Urteil v. 29.5.1969, IV R 238/66, BStBl II 1969, 614

2) Nissen, Karl-Heinz, Ertragsteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen, DB 1970, 945

3) Littmann, Eberhard, Kann der Erbe Verluste des Erblassers ausgleichen i.S. von § 2 Abs. 2 EStG?, FR 1972, 521, 526

Nach der Auffassung von Littmann wäre es also nicht möglich, daß dem Erben im Todesjahr des Erblassers bezogene Einkünfte zugerechnet werden. Ebensowenig kann der Erbe einen nicht ausgeglichenen Verlust des Erblassers mit eigenen positiven Einkünften verrechnen.

Ring[1] ist dagegen anderer Meinung. "Aus der Überlegung, daß ein Steuerpflichtiger, der während eines Kalenderjahres aus der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht eintreten kann und demnach dieselbe Person für denselben Veranlagungszeitraum zweimal zur Einkommensteuer veranlagt wird (§ 25 Abs. 2 EStG), sei ersichtlich, daß es mit dem System des EStG vereinbar ist, für den Fall des Erlöschens der Steuerpflicht durch den Tod des Steuerpflichtigen zwei auf das ganze Kalenderjahr sich erstrekkende Veranlagungen vorzunehmen". Die erste Veranlagung betrifft den Erblasser bezüglich der von ihm bis zum Erbfall bezogenen Einkünfte; die zweite Veranlagung betrifft den Erben, mit den von ihm bezogenen Einkünften. Der Erbe kann auch den nicht ausgeschöpften Verlustausgleich des Erblassers geltend machen. Nach dem Urteil des ersten Senats des BFH vom 28.3.1973[2] ist bei der Veranlagung das während der Dauer der Steuerpflicht - also bis zum Todestag - bezogene Einkommen zugrunde zu legen. Hiernach besteht ein verkürzter Veranlagungszeitraum.

Die Einkommensteuerschuld entsteht, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerschuld knüpft. Die veranlagte Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Zeitraums, in dem die Veranlagung vorgenommen wird. Der Begriff des Veranlagungszeitraums bezeichnet aber nicht nur einen Zeitraum, in dem ein

---

1) a.a.O., 25

2) I R 100/71, BStBl II 1973, 544, 545

Steuerpflichtiger tatsächlich Einkommen bezogen hat, sondern "objektiv und abstrakt den Zeitraum, für den eine Einkommensteuer festzusetzen wäre, wenn Einkommen bezogen würde".[1] Durch § 25 EStG werden also zwei durch ihre zeitliche Beziehung zusammenhängende Kreise (Veranlagungszeitraum und Steuererklärungspflicht) erfaßt.[2] Dem Veranlagungszeitraum kommt bei der Besteuerung eine Ordnungsfunktion zu. Er ist ein technisches Mittel zur Festsetzung der Einkommensteuer nach dem Jahresprinzip, das unabhängig davon eingesetzt werden kann, ob die Steuerpflicht während des ganzen Kalenderjahres oder nur während eines Teils besteht.[3]

Unterschieden werden muß weiter zwischen dem Begriff Veranlagungszeitraum und den Begriffen Bemessungszeitraum und Ermittlungszeitraum. Letztere sind keine gesetzestechnischen Bezeichnungen. Im allgemeinen wird als Ermittlungszeitraum derjenige Zeitabschnitt bezeichnet, für welchen die einzelnen Komponenten des Einkommens ermittelt werden. Bemessungszeitraum ist dagegen derjenige Zeitraum, für den das "bezogene Einkommen" im Sinne des § 25 Abs. 1 EStG, das der Veranlagung zugrunde gelegt wird, ermittelt wird. Das ist regelmäßig das Kalenderjahr. Der Bemessungszeitraum ist jedoch kürzer, wenn die Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres besteht.

---

1) BFH, Urteil v. 18.7.1972, VIII R 50/68, BStBl II 1972, 877

2) Hartmann, Alfred/Böttcher, Conrad/Grass, Adolf, Großkommentar zur Einkommensteuer Bd. 3, Stand Dez. 1974, § 25 Anm 1c

3) vgl. auch Scholtz, Rolf-Detlev, Der Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer, DStZ 1982, 487, 488

Im Todesjahr werden also in einem Veranlagungszeitraum zwei Veranlagungen durchgeführt, wobei die Einkünfte für den Erblasser und den Erben für den jeweils zutreffenden Bemessungszeitraum ermittelt werden.[1] Veranlagungszeitraum ist aber immer das Kalenderjahr.

B: Die Rechtsnachfolge

I. Der Begriff der Rechtsnachfolge[2]

Bei der Rechtsnachfolge tritt jemand in die Rechte und Pflichten eines anderen ein. Sie gehen von einer auf die andere Person über. Nachfolge ist abgeleiteter oder derivativer Erwerb rechtlicher Positionen.

Eine Position kann jedoch nur in dem Umfang übergehen, in dem sie beim Rechtsvorgänger bestanden hat. Die übergehende Position muß darüber hinaus ihrer materiellen Natur nach nachfolgefähig sein.[3] Im Einzelfall ist eine Position dann nachfolgefähig, "wenn sie in der Weise und dem Umfang übergehen kann, wie es der Nachfolgetatbestand vorsieht".[4] Schließlich muß ein wirksamer Nachfolgetatbestand vorliegen, der den Umfang des abgeleiteten Rechtserwerbs erkennen läßt.

---

1) vgl. auch BFH, Urteil v. 17.5.1972, I R 126/70, BStBl II 1972, 621

2) BGH, Urteil v. 2.3.1978 - III ZR 173/75, HFR 1979, 545: "Der Allgemeinbegriff der Rechtsnachfolge bildet einen Gattungsbegriff für die Gesamtheit der Klassen oder Arten der verschiedenen einzelnen Rechtsnachfolgemöglichkeiten (Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge; Erbfolge, Vertragsnachfolge usw.)."

3) Otto, Klaus, Nachfolge in öffentlich-rechtliche Positionen des Bürgers, Berlin 1971, 36

4) ebenda, 64

Nicht nachfolgefähig sind dagegen Positionen, die sich aus bestimmten Stellungen in der Familie ergeben und Rechte, die höchstpersönlicher Natur sind.[1] Unter "höchstpersönlich" versteht man die untrennbare Verknüpfung des subjektiven Rechts mit der Person seines originären Rechtsträgers.[2] Der Begriff besagt nicht, daß diese Rechte an persönliche (subjektive) Voraussetzungen des Rechtsträgers geknüpft sind. Es ist durchaus denkbar, daß ein Recht auch dann übertragen werden kann, wenn zu seiner Entstehung das Vorliegen bestimmter vom Gesetz geforderter subjektiver Merkmale verlangt wird; die Übertragung wird dann gestattet sein, wenn die persönlichen Voraussetzungen zur Entstehung des Rechts vorgelegen haben müssen, für den weiteren Bestand des Rechts es auf sie aber nicht mehr ankommt. Andererseits muß jedoch ein Recht auch dann als höchstpersönlich bezeichnet werden, wenn es an seinen originären Rechtsträger fest gebunden sein soll, selbst wenn zu seiner Entstehung keine persönlichen Voraussetzungen zu erfüllen waren.

Die beiden Arten der Rechtsnachfolge - die Gesamtrechtsnachfolge und die Einzelrechtsnachfolge - sind streng voneinander zu unterscheiden, da sie sowohl zivil- als auch steuerrechtlich unterschiedliche Folgen

---

1) vgl. auch Enneccerus, Ludwig/Kipp, Theodor/ Wolff, Martin, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Bd. 5; Erbrecht, 13. Auflage Tübingen, 1978, 513 ff

2) "Kennzeichen höchstpersönlicher Rechte ist es, daß sie unlösbar an ihren individuellen Träger gebunden sind; sie lassen sich von seiner Persönlichkeit nicht trennen, ohne daß damit ihr Substrat entfiele."; Knöpfle, Franz, Die Nachfolge in verwaltungsrechtliche Rechts- und Pflichtstellungen, 225, 229, in Festgabe für Theodor Maunz zum 70. Geburtstag am 1.9.1971, hrsg. v. Hans Spanner u.a., München 1971

haben. Gesamtrechtsnachfolge tritt nur in den vom Gesetz ausdrücklich genannten Fällen ein.[1] In diesen Fällen geht das gesamte Vermögen oder eine gesonderte Vermögensmasse als Ganzes auf den Rechtsnachfolger über. Dies geschieht in einem einheitlichen Rechtsakt, bei dem Einzelübertragungen nicht erforderlich sind. Hingegen müssen bei der Einzelrechtsnachfolge die einzelnen Gegenstände durch Rechtsgeschäft übertragen werden.

II. Die Einzelrechtsnachfolge

Bei Einzelrechtsnachfolge ist ein Übernahmeakt erforderlich. Einzelrechtsnachfolge kraft Gesetzes findet i.d.R. nicht statt. Der Einzelrechtsnachfolger tritt grundsätzlich neben den Rechtsvorgänger.[2] Beide sind Gesamtschuldner.[3] Dies steht im Gegensatz zur Gesamtrechtsnachfolge. Hier tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle des Rechtsvorgängers.

Grundsätzlich gilt Einzelrechtsnachfolge. Das Institut der Gesamtrechtsnachfolge gilt nur für eine beschränkte Anzahl von Fällen. Manche ähneln diesen, sind aber tatsächlich Einzelrechtsnachfolge.[4]

---

1) eine Übersicht über Fälle der Gesamtrechtsnachfolge findet sich im Anhang als Anlage 1

2) Die rechtsgeschäftliche Einzelrechtsnachfolge, bei der der Rechtsnachfolger nicht neben den Rechtsvorgänger tritt, ist nicht Gegenstand dieser Arbeit.

3) vgl. auch Begründung des StAnpG, § 8 StAnpG, RStBl 1934, 1404

4) eine Übersicht über der Gesamtrechtnachfolge ähnliche Fälle findet sich im Anhang als Anlage 2

III. Die Gesamtrechtsnachfolge

Gesamtrechtsnachfolge ist die Nachfolge in die gesamte Rechtsstellung des Vorgängers. Die gesamte Rechtsmacht einer Person wird auf den Rechtsnachfolger übertragen oder geht auf ihn über. Bei der Gesamtrechtsnachfolge geht das Vermögen "als Ganzes" durch einheitlichen Rechtsakt auf den Rechtsnachfolger über; es bedarf also nicht der für den Einzelerwerb dieser Rechte vorgesehenen Übertragungs- bzw. Erwerbsakte.[1)]

1. Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht

a) Gesamtrechtsnachfolge im bürgerlichen Recht

Von den vom Gesetz vorgeschriebenen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge soll hier nur der Fall der Erbfolge, wie er sich aus dem fünften Buch des BGB (Erbrecht) ergibt, behandelt werden.

aa) Einzelerbe

Die Persönlichkeit des Menschen endet mit seinem Tode. Die Erbfolge ist keine Rechtsnachfolge in die Persönlichkeit des Erblassers, sondern in dessen gesamtes Vermögen nebst den Verbindlichkeiten (Erwerb von Todes wegen).[2)]

---

1) Enneccerus, Ludwig/Nipperdey, Hans, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 2. Halbband, § 142 I (877); Larenz, Karl, Allgemeiner Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 6. Aufl., München 1983, § 13 V b

2) Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 45. Aufl., München 1986 § 1922, Überblick

Die Gesamtrechtsnachfolge, wie sie mit dem Tode einer Person eintritt, ist dadurch gekennzeichnet, daß der Nachlaß gemäß § 1922 Abs. 1 BGB kraft Gesetzes und als Ganzes durch einen einheitlichen Rechtsakt auf den Erben übergeht.[1] "Nach dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge und des Vonselbsterwerbs treten der Erbe bzw. die Miterben (§§ 2032 ff BGB) mit dem Tode des Erblassers in alle Rechte und Pflichten ein."[2] Mit dem Erbschaftsanfall entstehen zwei Vermögensmassen gleicher Rechtsträgerschaft: das Eigenvermögen des Erben und der Nachlaß.

Gegenstand des Erbrechts ist die Frage, welche in der Person des Erblassers begründeten Positionen auf den Erben übergehen; nicht, ob die Anschaffung eines Gegenstandes durch den Erblasser dem veräußernden Erben zuzurechnen ist. Das Erbrecht knüpft an den Vermögensbegriff an; es ist unempfindlich gegen die Auswechslung der Rechtsperson als Zuordnungssubjekt.[3]

Das Prinzip der Universalsukzession bedeutet, daß der Erbe grundsätzlich in alle Rechtsbeziehungen des Erblassers von Gesetzes wegen eintritt.[4] Die Erbschaft, d.h. der Nachlaß in seiner rechtlichen Beziehung zum Erben geht kraft Gesetzes und "als Ganzes" über. Der

---

1) Palandt, § 1922 Anm. 2

2) Jauernig, Schlechtriem, Stürner, Teichmann, Vollkommer, 1 Bürgerliches Gesetzbuch mit Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen, 3. Aufl., München 1984, § 1922 Anm. 1

3) vgl. auch Trzaskalik, Christoph, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97, 99; Jakobs, Horst, Heinrich, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlaßgegenständen, DB 1970, 1099, 1100

4) vgl. auch Enneccerus/Kipp/Wolff, a.a.O., 513

Übergang erfolgt durch einheitlichen Rechtsakt, ohne besondere Annahme oder Antritt der Erbschaft (vorbehaltlich der Ausschlagung gemäß § 1942 BGB); eine besondere Übertragung der Einzelrechte ist nicht erforderlich.

Das Erbrecht des bürgerlichen Gesetzbuches ist nach drei Rechtsgrundsätzen gestaltet: den Prinzipien der Universalsukzession, der Testierfreiheit und der Familienerbfolge.[1] Das Prinzip der Universalsukzession ist im wesentlichen rechtstechnischer Natur. Es besagt, daß jeder Verstorbene (der Erblasser) einen Gesamtrechtsnachfolger (den Erben) haben muß. Auf diesen gehen sein Vermögen und seine Verpflichtungen als Ganzes von Rechts wegen über. Die beiden anderen Grundsätze sind materieller Natur. Unserer sittlichen Anschauung über die Familie entspricht es, daß das Vermögen des Verstorbenen seinen nächsten Verwandten bzw. seinem Ehegatten zufällt. Dieser Gesichtspunkt ist daher die Grundlage der gesetzlichen Erbfolge. Der Grundsatz der Testierfähigkeit bedeutet, daß der Erblasser - losgelöst von der Familienerbfolge - selbst durch rechtsgeschäftliche Verfügung bestimmen kann, an wen sein Vermögen nach seinem Tode fallen soll. Als Folge der Anerkennung der Testierfähigkeit tritt neben die gesetzliche die gewillkürte Erbfolge kraft Verfügung von Todes wegen.

bb) Erbengemeinschaft

Je nachdem, ob der Erbe allein erbt oder Miterbe ist, tritt er in die sämtlichen übertragbaren Rechtsverhältnisse des Verstorbenen entweder allein oder nur zu einer bestimmten Quote ein. Das BGB kennt nur die

---

1) Enneccerus/Kipp/Wolff, a.a.O., 4 ff

Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des ganzen Nachlasses. Eine unmittelbar gegenständliche Beziehung des einzelnen Miterben zum Nachlaß oder Teilen davon wird daher durch den Erbfall nicht begründet. Die Erbschaft bleibt zunächst beisammen. Der Nachlaß steht mehreren Miterben gemeinschaftlich, d.h. zur gesamten Hand, zu. Der Anteil des Miterben an den einzelnen Nachlaßgegenständen ist zwar kein Bruchteil, aber ein wirklich, wenn auch bis zur Auseinandersetzung gesamthänderisch gebundener Anteil.[1] Die Erben können nur gemeinsam (§ 2040 Abs. 1 BGB), nicht einzeln (§ 2033 Abs. 2 BGB) über Nachlaßgegenstände verfügen. Es kann nur an alle gemeinsam geleistet werden (§ 2039 BGB); die Verwaltung ist gemeinsam (§ 2038 BGB). Die Erbengemeinschaft hat keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie hat auch nicht, wie z.B. die OHG - eine gewisse Teilrechtsfähigkeit. Es ist aber in ständiger Rechtsprechung[2] für zulässig angesehen worden, daß eine Erbengemeinschaft als solche ein ererbtes Handelsgeschäft fortführen darf.

Die Auflösung der Erbengemeinschaft erfolgt i.d.R. durch Erbauseinandersetzung (§ 2042 BGB). Sie kann von jedem einzelnen Miterben grundsätzlich jederzeit verlangt werden. Es gibt keine Liquidation der Erbengemeinschaft. Eine Auseinandersetzung kommt aber dann nicht in Betracht, wenn die Fortführung der Gemeinschaft, sei es freiwillig oder auf Anordnung des Erblassers, erfolgt, oder wenn die Vereinigung aller Miterbenanteile in einer Person infolge des Erwerbs aller

---

1) BayObLG, Beschluß v. 12.1.1968 (2.ZS), BReg. 2Z 94/67, BayObLGE 1968, 1, 3; BayObLG, Beschluß v. 4.2.1982 (1.ZS), BReg. 1Z 109/81, BayObLGE 1982, 59, 67

2) RG, Beschluß v. 6.10.1938, 1 W 429/38, JW 1938,3117; RG, Beschluß v. 12.1.1939, 1 Wx 677/38, JW 1939, 565; BGH, Urteil v. 17.1.1951, II ZR 16/50, NJW 1951,311; Urteil v. 21.5.1955, IV ZR 7/55, NJW 1955, 1227

Miterbenanteile eintritt oder der ganze Nachlaß veräußert wird. Nach bürgerlichem Recht ist die Erbauseinan dersetzung solange möglich, wie noch gemeinschaftliches Vermögen der Erben gemeinschaft vorhanden ist. Die Auseinandersetzung kann demgemäß noch jahrelang nach dem Erbfall statt finden.[1)]

Bevor die Erbauseinandersetzung betrieben werden kann, sind zunächst die Nachlaßverbindlichkeiten zu berichtigen. Für den Inhalt des Auseinandersetzungsvertrages ist in erster Linie die freie Vereinbarung der Miterben ausschlaggebend. Das Gesetz enthält keine Vorschriften für die Auseinandersetzung. Ist jedoch Testamentsvollstreckung angeordnet, so unterliegt die Auseinandersetzung allein dem Testamentsvollstrecker (§ 2204 BGB). In diesem Fall ist die Auseinandersetzung durch Vereinbarung der Miterben ausgeschlossen.

Die Auseinandersetzung kann auf verschiedene Weise erfolgen:

a) Teilung des Nachlasses (Realteilung), vgl §§ 752 bis 754 BGB;
b) Veräußerung der Nachlaßgegenstände und Teilung des Erlöses
c) Übernahme eines größeren Teils des Nachlasses, als der Erbquote entspricht (z.B. eines Gewerbebetriebes) oder des ganzen Nachlasses durch einen oder mehrere Miterben gegen Zahlung an die anderen Miterben;
d) Teilauseinandersetzung, entweder durch vollständiges Ausscheiden einzelner Miterben oder nur hinsichtlich einzelner Nachlaßgegenstände. Die Erbengemeinschaft besteht im übrigen fort.

---

1) soweit es sich um gewerbliche Betriebe handelt, ist die Rechtslage steuerlich anders

Im Fall c) liegt jedoch kein Erbschaftskauf vor, so daß das schuldrechtliche Geschäft nicht der Form des § 2371 BGB bedarf. Zu beachten ist aber § 2033 BGB, wonach der Vertrag, durch den ein Miterbe über seinen Anteil verfügt, der notariellen Beurkundung bedarf. Übernimmt ein Miterbe einzelne Nachlaßgegenstände gegen eine Abfindung, so ist auf dieses Austauschverhältnis das Recht der gegenseitigen Verträge, gegebenenfalls auch Kaufrecht, anzuwenden.[1] Für Mängel zugeteilter Nachlaßgegenstände haften die Miterben einander nach Kaufrecht (§§ 2042 Abs. 2, 757, 493, 437, 440, 459 ff BGB).[2] Bürgerlich-rechtlich handelt es sich also hier um Rechtsgeschäfte zwischen den einzelnen Erben. Eine Verbindung mit dem Erblasser wird nicht hergestellt. Erbfall und Erbauseinandersetzung sind zwei von einander losgelöst zu betrachtende Vorgänge.

b) Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschaftsrecht

Hinsichtlich der Vermögensrechte findet eine Rechtsnachfolge statt; die nicht vermögensrechtlichen Rechte des Verstorbenen erlöschen aber.

---

1) vgl. auch Soergel, Th./Siebert, W., Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, bearbeitet von Ehard-Eder, 11. Aufl., Stuttgart 1982, § 2042 Anm. 8; Brox, Hans, Erbrecht, 9. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1984, Rdnr. 494

2) Erman, Walter, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, bearbeitet von Schlüter, 7. Aufl., Münster 1981, § 2042 Anm. 3

aa) Vererblichkeit der Kaufmannseigenschaft

Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Kaufmann ist die Rechtsperson, in deren Namen das Handelsgewerbe betrieben wird.[1] Der Erbe wird erst Kaufmann, wenn er das geerbte Handelsgeschäft fortführt.[2] Die Kaufmannseigenschaft ist also eine an die Person des Erblassers geknüpfte Eigenschaft; sie ist höchstpersönlicher Natur und deshalb nicht vererblich. Ihre Merkmale müssen durch den Erben persönlich erworben werden.[3] Eine Parallele dazu im Steuerrecht ist die Vererbung der Mitunternehmerstellung des Erblassers.[4]

Eine Erbengemeinschaft kann als solche das geerbte Handelsgeschäft fortführen. Die Erben sind als Inhaber des Handelsgeschäfts in das Handelsregister einzutragen (§ 31 HGB). Kaufmann wird in diesem Fall jedoch nicht die Erbengemeinschaft, sondern die einzelnen Erben.

---

1) Baumbach, Adolf/Duden, Konrad/Hopt, Klaus, Handelsgesetzbuch, 26. Aufl., München 1985, § 1 Anm. 3

2) ebenda, Anm. 6

3) Palandt, § 1922 Anm. 3b, m.w.N.

4) siehe unter Punkt D:I.2.a).aa)

bb) Vererblichkeit des Handelsgeschäfts eines Einzelkaufmanns

Das Unternehmen als Ganzes ist vererblich. Der Erbe tritt kraft Gesetzes (§ 22 HGB) in alle zum Unternehmen gehörenden Rechte und Pflichten; er ist berechtigt, die zum Unternehmen gehörenden faktischen Beziehungen in seiner Person aufzunehmen oder sich von denen, die über sie verfügen, einsetzen zu lassen.[1)]

Hinterläßt der Erblasser mehrere Erben, so wird der Nachlaß gemeinschaftliches Vermögen der Erben (§ 2032 BGB). Da das BGB nur die Gesamtrechtsnachfolge in den gesamten Nachlaß kennt, bleibt die Erbschaft zunächst zusammen. Gehört zum Nachlaß ein Handelsgeschäft, so geht auch dieses auf die Erbengemeinschaft über; sie kann das Unternehmen unter der alten Firma fortsetzen (§§ 22, 23 HGB). Nach der in Rechtsprechung und Literatur herrschenden Auffassung können Miterben auch ohne gesellschaftlichen Zusammenschluß ein ererbtes Handelsgeschäft in ungeteilter Erbengemeinschaft ohne zeitliche Begrenzung fortführen.[2)] Diese Ansicht hat allerdings, obwohl sie auf eine inzwischen mehr als 100 Jahre währende Gerichtspraxis zurückgeht, Widerspruch gefunden.[3)]

---

1) Baumbach/Duden/Hopt, Einl. v. § 1, II. 2. D.

2) BGH, Urteil v. 17.1.1951, a.a.O.; Urteil v. 24.9.1959, II ZR 46/59, BGHZ 30, 391; Urteil v. 4.5.1955, VI ZR 37/54, BGHZ 17, 299; Urteil v. 11.2.1960, VII ZR 206/58, BGHZ 32,67; Urteil v. 8.10.1984, II ZR 223/83, WM 1984, 1508, m.w.N.; Literaturhinweise siehe bei Hüffner, in Staub, Großkommentar HGB, 4. Aufl., Berlin, New York 1983, vor § 22, Rdnr 72

3) Nachweise bei Fischer, Robert, Fortführung eines Handelsgeschäfts durch eine Erbengemeinschaft ?, ZHR 144, 1, 4 ff

In neuerer Zeit hat Fischer[1] die Auffassung vertreten, daß die Fortführung eines Handelsgeschäfts der Zustimmung aller Miterben bedürfe und in diesen übereinstimmenden Erklärungen ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluß liege, der wegen des geschlossenen Kreises der handelsrechtlichen Gesellschaftsformen auch ohne darauf gerichteten Rechtsfolgewillen der Miterben zur Entstehung einer offenen Handelsgesellschaft führe. Wobei allerdings die in § 27 Abs. 2 HGB eingeräumte Überlegungsfrist zur Folge habe, daß das Zusammenwirken der Erben bei der Fortführung des Unternehmens erst nach Ablauf dieser Frist als OHG anzusehen sei.[2] Darüber hinaus wurde geltend gemacht, daß eine Erbengemeinschaft schon aus erbrechtlichen Gründen nicht Träger eines werbenden Unternehmens sein könne und die Miterben das Handelsgeschäft danach von Anfang an nur in Form einer Personenhandelsgesellschaft fortführen könnten.[3]

Diese Kritik an der herrschenden Auffassung ist aber nicht begründet. Das Gesetz geht in § 27 HGB davon aus, daß ein zum Nachlaß gehörendes Handelsgeschäft von den Erben fortgeführt werden kann. Die Vorschrift trifft zwar keine ausdrückliche Regelung darüber, in welcher Form dies geschehen kann, sondern regelt nur die Haftung für die früheren Geschäftsverbindlichkeiten in einem solchen Fall. Bei natürlicher Betrachtung liegt es jedoch nahe, den Erben, die durch den Erbfall in ungeteilter Erbengemeinschaft Inhaber des werbenden Unternehmens geworden sind, in dieser Form auch die Fortführung des Unternehmens, die der Verwaltung des Nachlasses (§ 2038 BGB) zugerechnet werden kann, zu

---

1) ebenda

2) ebenda, 14

3) Sobich, Peter, Jürgen, Erbengemeinschaft und Handelsgesellschaft, Diss. Köln 1974, 115 ff

gestatten. Hierfür besteht auch ein praktisches Bedürfnis. Im Falle der Bildung einer OHG bedürfte es zur Übertragung des Geschäftsvermögens auf diese der Übertragung der einzelnen Gegenstände des Unternehmens, auch wenn es sich sowohl bei der Erbengemeinschaft als auch bei der OHG um eine Gesamthandsgemeinschaft handelt und daran dieselben Personen beteiligt sind.[1] Darin läge eine teilweise Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft, zu der die Erben, wie sich aus § 2043 ff BGB ergibt, nicht in jedem Falle gezwungen werden können. Auch können die Erben - abgesehen von den Fällen der §§ 2043 ff BGB - ein schutzwürdiges Interesse daran haben, das Handelsgeschäft in ungeteilter Erbengemeinschaft fortzuführen. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen die Erben das Geschäft nur vorübergehend fortführen wollen, etwa wenn sie das Unternehmen veräußern und einen günstigen Zeitpunkt dafür abwarten wollen, oder wenn andere wirtschaftliche Gründe dafür sprechen, die Auseinandersetzung aufzuschieben. Die Bildung einer Handelsgesellschaft und die Übertragung des Geschäftsvermögens auf die Gesellschaft würde in solchen Fällen die Erben vielfach mit einem unverhältnismäßigen Aufwand belasten, vor allem, wenn zum Geschäftsvermögen Grundstücke gehören.[2] Kann aber ein sachliches Bedürfnis dafür auftreten, den Erben die Fortführung des Handelsgeschäftes bei ungeteilter Erbengemeinschaft zu gestatten, dann muß diese Möglichkeit auch generell bestehen. Mit der Rechtssicherheit im Handelsverkehr wäre es nicht vereinbar, die Zulässigkeit der Fortführung eines Unternehmens durch eine Erbengemeinschaft von den besonderen Umständen des Einzelfalles abhängig zu machen.[3]

---

1) Fischer in Staub, § 105, Rdnr. 42a, 67

2) BayObLG, Beschluß v. 4.4.1930, Reg. 3 Nr. 39/30, JW 1931, 3129

3) vgl. auch BGH, Urteil v. 8.10.1984, a.a.O. 1509

Auf die Rechtsbeziehungen der Miterben untereinander werden dann zwar die Rechtsgrundsätze der OHG angewandt, die Erbengemeinschaft wird aber nicht allein durch die gemeinsame Fortführung des Handelsgeschäfts zur OHG, sondern nur durch Abschluß eines Gesellschaftsvertrages.[1)]

cc) Die Erbennachfolge in einem Gesellschaftsanteil[2)]

aaa) Der Tod eines OHG-Gesellschafters

1) Der gesetzliche Regelfall (§ 131 Nr. 4 HGB)

Durch den Tod eines Gesellschafters wird eine OHG aufgelöst (§ 131 Nr. 4 HGB), sofern sich nicht aus dem Gesellschaftsvertrag ein anderes ergibt.[3)] Die Gesellschaft befindet sich in Liquidation.[4)] Bis zur Beendigung der Liquidation besteht die Gesellschaft identisch fort (§§ 145 Abs. 1, 156 HGB); vertretungsberechtigt

---

1) vgl. auch Palandt, § 2032 Anm. 4; Schmidt, Karsten, Die Erbengemeinschaft nach einem Einzelkaufmann, NJW 1985, 2785, 2787 ff

2) vgl. BGH, Urteil v. 10.12.1970, II ZR 148/69, WM 1971, 308

3) eine Übersicht über mögliche Regelungen des Gesellschafters einer Personengesellschaft für den Fall seines Todes befindet sich im Anhang als Anlage 3

4) wegen der Rechtswirkung der "Auflösung", die eine Fortführung des von der OHG betriebenen Unternehmens zweifelhaft macht, ist der gesetzliche Regelfall des § 131 Nr. 4 HGB praktisch die Ausnahme. Barz, C. H., (Gesellschaftsvertrag, Erbvertrag und Testament als Mittel der Nachfolgesicherung, Die Aussprache 1964, 33, 35) hat geschrieben, daß ein Gesellschaftsvertrag, "der seinen Namen verdient", eine besondere Bestimmung über das Fortbestehen nach dem Tode eines Komplementärs enthalten müsse. Für die Gesellschaf-

sind im Abwicklungsstadium die Liquidatoren (§ 149 HGB), und zwar grundsätzlich nur "in Gemeinschaft" (§ 150 HGB). Der Erbe haftet - beschränkbar als Erbe mit dem Erblasseranteil - für die Gesellschaftsschulden. Hierunter fallen auch in der Liquidationsphase - also nach dem Erbfall - eingegangene Schulden.

Mehrere Erben treten als Erbengemeinschaft in die Liquidationsgesellschaft.[1] Der Nachlaß des Gesellschafters ist gemeinschaftliches Vermögen der Erben geworden (§ 2032 Abs. 1 BGB). Die Mitgliedschaft des Erblassers an der OHG gehört zum Nachlaß. Die Miterben sind daher im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auch in das Gesellschaftsverhältnis an Stelle des Erblassers eingerückt (§ 1922 Abs. 1 BGB). Die Nachfolge ist jedoch in die Mitgliedschaft in einer Abwicklungsgesellschaft erfolgt, weil die OHG durch den Tod eines ihrer Gesellschafter aufgelöst worden ist (§§ 131 Nr. 4, 145 Abs. 1 HGB). Da gesetzlich nicht bestimmt ist, daß die Erben des Gesellschafters jeder einzeln Gesellschafter der OHG im Abwicklungsstadium werden, ist die Erbengemeinschaft als Gesamthand Gesellschafter der OHG in Liquidation geworden (vgl. auch §§ 146 Abs. 1 S. 2, 143 Abs. 3 HGB). Die Bedenken, die gegen die Mitgliedschaft einer Erbengemeinschaft in einer "werbenden" OHG oder KG erhoben werden,[2] greifen hier nicht durch.

Fortsetzung FN 4 Seite 23:
ter besteht freilich auch nach einer Auflösung noch die Möglichkeit, an Stelle einer Abwicklung die Fortsetzung der OHG als "werbende" Gesellschaft zu beschließen - allerdings nur unter Mitwirkung des Erben oder der Miterben bei der Beschlußfassung

1) vgl. RG, Urteil v. 15.12.1922, VII 13/22, ERGZ 106, 63, 65

2) siehe Punkt B: III.1.b)cc)aaa)dddd)

Nach § 161 Abs. 2 HGB gilt das bisher gesagte auch für den Tod eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft.

2) Die gesellschaftsvertragliche "Fortsetzungsklausel" (§ 138 HGB)

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß beim Tode eines Gesellschafters die OHG unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll, so ist der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes aus der Gesellschaft ausgeschieden (§ 138 HGB). Sein "Anteil" am Gesellschaftsvermögen ist den übrigen Gesellschaftern zugewachsen (§§ 105 Abs. 2, 738 Abs. 1 S. 1 BGB). Der Gesellschaftsvertrag kann aber auch vorsehen, daß der "Anteil" des ausgeschiedenen Gesellschafters nur einem oder mehreren der verbleibenden Gesellschafter "anwächst".

Die Erben sind weder als Erbengemeinschaft (§ 2032 Abs. 1 BGB) noch einzeln in die Mitgliedschaft des Erblassers nachgefolgt (§ 1922 Abs. 1 BGB). Zum Nachlaß des Erblassers gehört - mangels besonderer Vereinbarung - statt der Mitgliedschaft an der Gesellschaft nur der gesetzliche Anspruch des ausscheidenden Gesellschafters gegen die OHG auf das Auseinandersetzungsguthaben (§§ 105 Abs. 2 738 Abs. 1 S. 2 BGB). Der Gesellschaftsvertrag könnte einen solchen Abfindungsanpruch auch völlig ausschließen oder nur mit modifiziertem Inhalt zuerkennen.[1] Die Erben sind also nicht Gesellschafter der OHG geworden, die als "werbende" Gesellschaft ohne die Erben des durch den Tod ausgeschiedenen Gesellschafters fortbesteht.

---

1) vgl. Schlegelberger, Franz, Handelsgesetzbuch, bearbeitet von Ernst Geßler, 4. Aufl., Berlin, Frankfurt 1963, § 138 Anm. 2; Baumbach/Duden/Hopt, § 138 Anm. 5 H

Vereinbaren die Erben dann im nachhinein mit den verbleibenden Gesellschaftern ihren Eintritt in die Gesellschaft, so werden sie nicht kraft Erbrechts, sondern erst durch Beitritt Gesellschafter.[1)]

3) Die gesellschaftsvertragliche "Eintrittsklausel" (§ 138 HGB) i.V.m. Eintrittsrecht für Erben

Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch neben der Fortsetzungsklausel festgelegt sein, daß an Stelle des verstorbenen Gesellschafters seine Erben mit einem ihren Erbteil entsprechenden Anteil Gesellschafter werden können.[2)]

Der verstorbene Gesellschafter ist durch seinen Tod ausgeschieden (§ 138 HGB). Die Erben haben das Recht, aufgrund des Gesellschaftsvertrages einzeln Gesellschafter der fortbestehenden Gesellschaft zu werden. Wird das Eintrittsrecht ausgeübt, so entfällt der Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft. Das Eintrittsrecht kann also das Problem der Abfindung erleichtern. Dennoch sollte diese Frage im Gesellschaftsvertrag für den Fall geregelt sein, daß einzelne oder sämtliche Erben von ihrem Eintrittsrecht keinen Gebrauch machen.[3)]

---

1) BGH, Urteil v. 13.5.1985, II ZR 196/84, WM 1985, 1229, 1230

2) siehe z.B. BGH, Urteil v. 23.6.1966, II ZR 180/64, DNotZ 1967,387

3) in Betracht kann auch eine beschränkte Eintrittsklausel kommen, nach der z.B. nur einer der Erben des Gesellschafters das Recht hat, in die Gesellschaft einzutreten

Machen die Erben von ihrem Eintrittsrecht jedoch Gebrauch, so werden diese mit Wirksamwerden ihrer Erklärungen automatisch Gesellschafter der Gesellschaft, ohne daß die übrigen Gesellschafter dies ablehnen können.

Die "Eintrittsklausel" kann so gefaßt sein, daß der Abschluß eines neuen Gesellschaftsvertrages erforderlich ist. Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag kann aber schon ein Angebot enthalten, das die Erben nur noch anzunehmen brauchen. Dann werden sie mit dem Zugang ihrer Erklärung bei den übrigen Gesellschaftern ohne deren besondere Zustimmung Gesellschafter.[1)]

4) Die gesellschaftsvertragliche "Nachfolgeklausel" (§ 139 HBG)

Des weiteren kann im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein, daß im Falle des Todes eines Gesellschafters die Gesellschaft mit dessen Erben fortgesetzt werden soll. Infolge der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag über die Fortsetzung der Gesellschaft mit den Erben eines verstorbenen Gesellschafters ist diese durch den Tod des Erblassers nicht aufgelöst worden.

Handelt es sich um einen Erben, so tritt dieser, ohne daß es einer besonderen Erklärung des Erben oder einer besonderen Annahme durch die übrigen Gesellschafter bedarf, in die Gesellschaft ein.[2)]

---

1) vgl. des näheren Westermann, H., in: Handbuch der Personengesellschaften, Bd. 1, 3. Aufl. Köln 1980, Stand Juni 1982, Rdnr. 545 - 566

2) vgl. Schlegelberger/Geßler, § 139, Anm. 21; Hueck, Alfred, Das Recht der OHG, 4. Aufl., Berlin 1971, § 28 II 1a

Wird der Gesellschafter von mehreren Personen beerbt, so erben diese die Beteiligung nicht in Erbengemeinschaft, sondern die Erben werden aufgrund ihres Erbrechts mit je einem der Größe ihres Erbanteils entsprechenden Gesellschaftsanteil des Erblassers Gesellschafter der Gesellschaft.[1)]

Die gesellschaftsvertragliche "Nachfolgeklausel" hat bewirkt, daß - entgegen der gesetzlichen Regelvorschrift (§ 131 Nr. 4 HGB) - die Mitgliedschaft des Erblassers in der "werbenden" Gesellschaft bei seinem Tod im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben übergegangen ist (§ 1922 Abs. 1 BGB). Die Erben sind nicht als Erbengemeinschaft (§ 2032 Abs. 1 BGB), sondern jeder einzeln - mit einem dem Erbteil entsprechenden Anteil - Gesellschafter der Gesellschaft geworden. Das ergibt sich aus § 139 HGB.

Während also nach dem Erbrecht des BGB ein vererbter Gesellschaftsanteil zum Nachlaß gehört und mehrere Erben diesen Anteil gesamthänderisch halten, wird nach dem Handelsrecht jeder Miterbe mit seinem Anteil Gesellschafter der Gesellschaft.

Die Unterschiede ergeben sich daraus, daß das BGB für den Übergang von Rechten auf den Erben nur die Gesamtrechtsnachfolge, nicht dagegen ein den Problemen der Wirtschaftsordnung gerecht werdendes Unternehmenserbrecht kennt. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge des BGB müßte die Erbengemeinschaft also Mitglied der Gesellschaft werden. Dieses Ergebnis wir aber für die Personengesellschaft als nicht tragbar empfunden, weil die Erbengemeinschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit habe, und daher nicht als solche am Rechtsverkehr teil-

---

1) vgl. BGH, Urteil v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, 186; Urteil v. 10.2.1977, II ZR 120/75, BGHZ 68, 225; Urteil v. 24.11.1980, II ZR 194/79, WM 1981, 140

nehmen könne und die erbrechtlichen Haftungsbeschränkungsmöglichkeiten während des Bestehens der Erbengemeinschaft (§ 2059 Abs. 1 BGB) dem Prinzip der unbeschränkten persönlichen Haftung in der Personengesellschaft widersprächen.[1] "Der Streit darum, ob mehrere Erben den Anteil des verstorbenen Gesellschafters als Erbengemeinschaft in gesamthänderischer Verbundenheit oder jeder für sich selbständig und aufgeteilt erwerben, ist älter als HGB und BGB".[2] Er ist auch in jüngster Zeit wieder neu entfacht.[3]

Die Rechtsprechung begründet sich im wesentlichen darauf, daß es sich bei der Personengesellschaft meist um persönlichkeitsbezogene Arbeits- und Haftungsgemeinschaften handelt, in denen Rechte und Pflichten in der Regel sachgerecht nur von voll verantwortlichen und selbst handlungsfähigen Personen wahrgenommen werden können. Das Erbrecht des BGB stellt zwar für die Weiterleitung des Nachlasses an mehrere Erben die Rechtsfigur der Erbengemeinschaft als einer Gesamthandsgemeinschaft zur Verfügung, damit ist aber nicht entschieden, daß Rechte und sonstige Rechtsgüter, die zum Vermögen des Erblassers gehört haben, die aber infolge ihrer immanenten Besonderheiten nicht an jeden Erben

---

1) vgl. auch Kieserling, Friedhelm, Die erbrechtliche Haftung des Miterben-Gesellschafters einer Personengesellschaft bis zur Nachlaßteilung, Diss. Münster 1972, 8 ff m.w.N.

2) Kieserling, ebenda, 1

3) vgl. BGH, Urteil v. 4.5.1983, IVa ZR 229/81, GmbHR 1984, 39 ff; Esch, Günter, Die Nachlaßzugehörigkeit vererbter Personengesellschaftsbeteiligungen, NJW 1984, 339 ff; Ulmer, Peter, Nachlaßzugehörigkeit vererbter Personengesellschaftsbeteiligungen ?, NJW 1984, 1496 ff; Reuter, Dieter, Neuere Rechtsprechung zum Personengesellschaftsrecht, JZ 1986, 16, 22, wonach sich die durch die neue BGH-Rechtsprechung auftretende Diskrepanz aber im Terminologischen erschöpft.

oder nicht an mehrere Erben als Ganzes vererbt werden können, wegen dieser Besonderheiten nicht von Todes wegen weitergegeben werden könnten und beim Ableben ihres Inhabers womöglich untergehen müßten.[1)]

Wenn eine vererbte Personengesellschaftsbeteiligung bei Erbenmehrheit anerkanntermaßen nicht der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft anfällt, vielmehr anteilige Beteiligungen unmittelbar auf jeden einzelnen Erben übergehen, bedeutet das zunächst nur die Nichtanwendung der gesetzlichen Vorschriften über die Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff BGB), und zwar insoweit, wie das der gesellschaftsrechtliche Grundsatz der Sondernachfolge erfordert. Im Ergebnis hieße das nichts anderes als Entbehrlichkeit der rechtsgeschäftlichen Erbauseinandersetzung im Sinn des § 2042 BGB. Damit wird die Geltung des Erbrechts für geerbte Personengesellschaftsbeteiligungen beseitigt.[2)] Dieser Umstand wird aber als nicht befriedigend angesehen.

Kieserling[3)] schlägt deshalb vor, die Gesellschafterstellung aufzuteilen, da sie sowohl persönliche Mitgliedschaftsrechte als auch vermögensrechtliche Bestandteile umfaßt. Die personenrechtlichen Mitgliedschaftselemente sollen den einzelnen Nachfolgern selbständig und geteilt zufallen, während die Vermögensrechte nach allgemeinen Regeln auf die Erbengemeinschaft übergehen sollen. Damit würde die Gesellschafterstellung des Erblassers mit dem Erbfall gewissermaßen horizontal und vertikal geteilt und verschiedenen Rechtsträgern zugeführt.

---

1) BGH, Urteil v. 4.5.1983, a.a.O. 40

2) Esch, a.a.O. 339

3) a.a.O., 26 ff

Diesen Ausführungen widerspricht jedoch die tatsächliche und rechtliche Einheit des Gesellschaftsanteils.

§ 139 HGB spricht den einzelnen Erben an, nicht die Erbengemeinschaft, indem er von "jeder Erbe" spricht. Außerdem wäre in einer "werbenden" Gesellschaft eine Erbengemeinschaft wegen ihrer auf Abwicklung angelegten Organisation (§§ 2038, 2039 BGB) als Gesellschafter zu schwerfällig.

Nach dem Handelsrecht gibt es kein Gesamthandseigentum am Gesellschaftsanteil. Diese kraft Gesetzes eintretende Teilung hat der Gesetzgeber nicht gesehen.

Es besteht also bereits im Zivilrecht eine unterschiedliche Auslegung der Vererbung von Personengesellschaftsanteilen. Rechtsprechung und Literatur zum Gesellschaftsrecht geben jedoch dem Gesellschaftsrecht den Vorrang und lassen jeden zur Nachfolge berufenen Erben selbständig Gesellschafter werden. Dies hat aber nicht zur Folge, daß der Gesellschaftsanteil aus dem Nachlaß herausfällt. Die Nachlaßgläubiger werden damit wieder in die Rechtsposition versetzt, die bestünde, wenn die vererbte Personengesellschaftsbeteiligung zum Nachlaß gehörte.

5) Die gesellschaftsvertragliche "beschränkte (qualifizierte) Nachfolgeklausel" (§ 139 HGB i.V.m. Beschränkung auf bestimmte Erben)

Eine im Gesellschaftsvertrag vereinbarte qualifizierte Nachfolgeklausel besagt, daß die Gesellschaft im Falle des Todes eines Gesellschafters nur mit einem oder einzelnen der mehreren Erben fortgesetzt wird. Dies bewirkt, daß die OHG durch den Tod eines Gesellschafters nicht aufgelöst wird (§ 131 Nr. 4 HGB), sondern

als werbende Gesellschaft fortbesteht. Die Mitgliedschaft des Erblassers in der "werbenden" OHG ist kraft dieser Klausel im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge allerdings nur auf den "berechtigten" Erben übergegangen (§ 1922 Abs. 1 BGB). Das scheint zwar der erbrechtlichen Regelung des § 2032 Abs. 1 BGB zu widersprechen, nach der der Nachlaß gemeinschaftliches Vermögen sämtlicher Erben wird. Zu beachten ist aber, daß die Mitgliedschaft in einer "werbenden" OHG grundsätzlich kraft Gesetzes nicht vererblich ist (§ 131 Nr. 4 HBG). Erst durch eine besondere Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag (Nachfolgeklausel) kann die Mitgliedschaft in einer "werbenden" OHG vererblich werden. "Wenn aber das 'Ob' der Vererblichkeit sich nach einer im Gesellschaftsvertrag getroffenen Regelung bestimmt, dann muß auch das 'Wie' der Vererblichkeit ... der privatautonomen Gestaltung im Gesellschaftsvertrag unterliegen."[1)]

Aufgrund der beschränkten Nachfolgeklausel werden daher nicht sämtliche gesetzlichen oder durch Verfügung von Todes wegen eingesetzten Erben des verstorbenen Gesellschafters ihrerseits einzeln Gesellschafter, sondern nur derjenige Erbe oder diejenigen Erben, auf den oder auf die nach dem Gesellschaftsvertrag die Mitgliedschaft in der werbenden OHG beim Tode eines Gesellschafters allein übergehen kann. Der berechtigte Erbe allein hat die Mitgliedschaft geerbt, und zwar im

---

1) Hadding, Walther, Der praktische Fall - Handelsrecht, JuS 1970, 624, 628; so auch Rüthers, Bernd, Die privatautonome Gestaltung der Vererbung des Anteils an einer Offenen Handelsgesellschaft durch eine beschränkte Nachfolgeklausel, AcP 168, 263, 276 ff

Verhältnis zur OHG und gegenüber Dritten in vollem Umfang, nicht etwa nur zu dem erbrechtlich auf ihn entfallenden Teil.[1)]

Hierbei darf natürlich nicht übersehen werden, daß der Gesellschaftererbe mehr erhalten hat, als ihm nach der gesetzlichen Erbfolge zusteht. Wenn aber bei der Verteilung der Gegenstände des Nachlasses ein Ausgleich zugunsten der nicht berechtigten Erben gesichert ist, so kann es kraft Erbrechts nicht darauf ankommen, ob auch die Mitgliedschaft in der werbenden OHG zunächst nach § 2032 Abs. 1 BGB der Erbengemeinschaft gehört oder von vornherein nicht der Gesamthandsbindung unterliegt.[2)]

Zu untersuchen wäre, ob die nicht Gesellschafter gewordenen Erben von der Gesellschaft die Auszahlung des anteiligen erbrechtlichen Wertes ihrer Beteiligung verlangen könnten. Wenn aber der Gesellschaftsvertrag

---

1) demgegenüber erhält der Erbe nach BGH, Urteil v. 22.11.1956, a.a.O., 193 ff (m.Anm. R.Fischer, LM § 139 HGB Nr. 1; Hueck, Alfred, JZ 1957, 220), Urteil v. 16.1.1967, II ZR 54/65, WM 1967, 319; Urteil v. 20.2.1977, a.a.O., 235, nur eine Beteiligung entsprechend seiner erbrechtlich ihm zustehenden Quote. Der "Rest" der Beteiligung des Erblassers wachse den übrigen Gesellschaftern zu (§§ 105 II, 738 I Nr. 1 BGB), die allerdings verpflichtet seien, dem Gesellschafter-Erben die gleiche Rechtsstellung wie dem verstorbenen Gesellschafter durch Übertragung zu verschaffen (dagegen Wiedemann, Herbert, Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, München, 1965, 193, m. w. N.; Brox, a.a.O., Rdnr. 761; Rüthers, a.a.O., 270). Zum Stand der Meinungen Westermann, a.a.O., Rdnr 532 - 538; Huber, Ulrich, Vermögensanteil, Kapitalansatz und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg, 1970, 440 ff

2) vgl, auch Hadding, a.a.O. 628

keine Abfindungsregelung zugunsten "weichender" Erben enthält, so ist keine Rechtsgrundlage für einen derartigen Anspruch vorhanden.

Der Ausgleich der weichenden Erben, der aufgrund des für den gesamten Nachlaß geltenden Verteilungsmaßstabes bei gesetzlicher Erbfolge (§ 1924 ff BGB) geboten ist, wird jedoch auf folgende Weise sichergestellt: die Mitgliedschaft des Erblasser-Gesellschafters ist zwar als Nachlaßgegenstand aufgrund der beschränkten Nachfolgeklausel allein dem berechtigten Erben zugefallen; soweit der Wert der Mitgliedschaft jedoch dasjenige übersteigt, was ihm erbrechtlich als Quote zusteht (vgl. § 2047 Abs. 1 BGB), hat er im Verhältnis zu den übrigen Miterben die Mitgliedschaft zunächst als (gesetzlicher) Treuhänder zu verwalten, bis er ihnen in angemessener Frist den erforderlichen Ausgleich bezahlt hat.

bbb) Tod des Gesellschafters einer GdbR

Bei einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts tritt bei Auflösung der Gesellschaft mit dem Tod eines Gesellschafters (§ 727 Abs. 1 BGB) der Erbe (die Erben) kraft seines Erbrechts in die Rechtsstellung des verstorbenen Gesellschafters im Stadium der Liquidationsgesellschaft ein. Die Erben können aber mit den übrigen Gesellschaftern die Fortsetzung der Gesellschaft vereinbaren. Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll, so wächst der Anteil des verstorbenen Gesellschafters den übrigen Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Nr. 1 BGB), der Erbe (die Erben) hat dann Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben (§§ 738 - 740 BGB). Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch auch ein Eintrittsrecht eines oder mehrerer Erben oder eine Nachfolgeklausel vorgesehen sein.

Die Probleme sind hier also ähnlich denen beim Tod eines vollhaftenden Gesellschafters.

ccc) Vererbung von kapitalistischen Mitgliedschaften

Während die mitgliedschaftsrechtliche Position eines persönlich unbeschränkt haftenden Gesellschafters von Gesetzes wegen nicht vererblich ist, ist die Beteiligung eines Kommanditisten wegen ihres überwiegend kapitalistischen Charakters ebenso vererblich, wie die Mitgliedschaftsposition eines GmbH-Gesellschafters oder eines Aktionärs (vgl. § 177 HGB, § 15 Abs. 1 GmbHG).[1)]

Wird der Kommanditist, GmbH-Gesellschafter oder Aktionär von mehreren Personen beerbt, so entsteht nach § 2032 ff BGB eine gesamthänderische Mitberechtigung. Die Mitgliedschaftsrechte können nur gemeinschaftlich ausgeübt werden (vgl. §§ 17 Abs. 6, 18 Abs. 1 GmbHG; § 69 Abs. 1 AktG). Für die Aktiengesellschaft und die GmbH ist dies allgemein anerkannt. Dagegen soll der Kommanditanteil nach heute herrschender Meinung[2)] entsprechend der Behandlung des OHG-Anteils im Wege der Son-

---

1) vgl. Erman/Schlüter, a.a.O., RZ 21, Barella, Max, Erbfolge bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 1959, 45; Schefer, Anton, Kann die Satzung einer GmbH bestimmen, daß ein Geschäftsanteil beim Tod seines Inhabers untergehen soll ?, GmbHR 1961, 7; ders., Wie kann die Satzung einer GmbH die Vererbung von Geschäftsanteilen ausschließen ?, DB 1961, 57; a.A. Sudhoff, Heinrich, Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, 6. Aufl., München 1982, 473 ff; Haegele, Karl/Litfin, Peter, Handbuch der Familienunternehmung, 6. Aufl., Köln 1980, Stand Aug. 1984, V, Rdz 76 ff

2) RG, Beschluß v. 9.9.1943, II B 12/43 DR 1943, 1228, KG Berlin, Beschluß v. 19.12.1966, 1 W Umw 321/66, WM 1967/148; Schilling in Staub, § 177, Rdz. 15, 16; Westermann, a.a.O., Rdnr. 800

dererbfolge vererbt werden. Nach Brox[1] ist dieser Ansicht nicht zu folgen; "eine gesetzliche Wertung, welche die Durchbrechung des Gesamthandsprinzips gestattet, ist nicht ersichtlich. Die Auffassung der h.L. ist auch nicht sachgerechter; in vielen Fällen sieht sie sich genötigt, dem Gesellschaftsvertrag durch Ausgung zu entnehmen, daß die mitgliedschaftlichen Rechte nur gemeinschaftlich ausgeübt werden können."

c) Divergenzen zwischen bürgerlichem Recht und Handelsrecht

Bereits das Zivilrecht ist unabgestimmt bei der Behandlung der Erbfolge in ein Unternehmen oder einen Gesellschaftsanteil, wenn es sich um mehrere Erben handelt.

Das Erbrecht verlangt das Einrücken der Erbengemeinschaft in die Gesellschaft, das Gesellschaftsrecht schließt diese Rechtsfolge aus. Rechtsprechung und Literatur geben dem Gesellschaftsrecht den Vorrang und lassen jeden zur Nachfolge berufenen Erben selbständig Gesellschafter werden.

Außer Zweifel steht, daß ein im Wege der Vererbung auf einen oder mehrere Erben übergegangener Gesellschaftsanteil zur Erbschaft gehört, d.h. er bildet einen Teil des den Erben vom Erblasser hinterlassenen Vermögens (§ 1922 BGB).[2] Das Erbrecht kennt nur die Universalsuk-

---

1) a.a.O., Rdnr. 762, vgl. auch: Köbler, Gerhard, Die Erbengemeinschaft als Kommanditistin, DB 1972, 2241

2) vgl. auch Schmidt, Siegfried, Vor- Nacherbfolge im Recht der Personengesellschaften, Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg, 1983, 102, 103

zession in den gesamten Nachlaß.[1] Die Beschränkungsmittel der Erben (§§ 1973, 1974, 1980, 1982, 1989, 1990 BGB) gewährleisten, daß die persönliche Haftung des Erben sich gegenständlich auf ein Sondervermögen, den Nachlaß, beschränken kann. Diese haftungsrechtlichen Erwägungen führen zwingend zur Unzulässigkeit der Mitgliedschaft einer Erbengemeinschaft an einer Personengesellschaft. Des weiteren spricht § 139 Abs. 1 HGB von "jeder Erbe", woraus geschlossen werden kann, daß nicht die Erbengemeinschaft, sondern der einzelne Erbe Gesellschafter wird.

Das Erbrecht hat somit dem Gesellschaftsrecht - als Spezialnorm - zu weichen, soweit beide Rechtsmaterien sich - wie im Fall der Gesamtrechtsnachfolge einer Erbengemeinschaft - als unvereinbar erweisen.

Bürgerliches Recht und Handelsrecht wirken also nicht in einem generell gestuften Rang- oder Zuordnungsverhältnis zusammen, sondern beobachten denselben Sachverhalt "Erbfolge" je aus einer anderen Perspektive. In einer solchen Abweichung braucht jedoch kein Widerspruch zu liegen. Sie ist vielmehr die Folge sachge-

---

1) zu begründen wäre, daß und warum sämtliche Gegenstände der Erbschaft auch zum Nachlaß gehören. Während unter "Erbschaft" in erster Linie der Gegenstand der Erbfolge verstanden wird, also das vom Erblasser hinterlassene Vermögen aus der Sicht des Erben, bezeichnet "Nachlaß" den objektiven Bestand des Haftungsvermögens einschließliche seiner Bezüge zu den Nachlaßgläubigern und sonstigen Dritten. Vgl. die Nachweise bei Ulmer, in Festschrift f. Schilling, 1973, 85, Fußnote 17; so auch Lange Heinrich/ Kuchinke, Kurt, Lehrbuch des Erbrecht, 2. Aufl., 1978, § 5 I; einschränkend Leipold in Münchner Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, hrsg. von Kurt Rebmann u.a., München 1980, § 1922, Rdnr, 16

rechter gesetzgeberischer Differenzierungen[1] und der systemimmanenten Eigenheiten der beiden Rechtsgebiete.

Grundsätzlich wird die Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Handelsrecht bejaht. Wo jedoch Eigengesetzlichkeiten des Handelsrechts dies erfordern, geht das Handelsrecht zulässigerweise eigene Wege.

2. Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht

a) Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge - § 45 AO

Das Steuerrecht definiert den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge nicht. Der Begriff wird als - aus dem bürgerlichen Recht - bekannt vorausgesetzt. § 8 Abs. 1 StAnpG - der Vorgänger von § 45 Abs. 1 AO - führte wenigstens noch zwei Fälle der Gesamtrechtsnachfolge - "z.B. bei Erbfolge und bei Verschmelzung von Gesellschaften" - beispielhaft an.

Mit dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge wächst der Rechtsnachfolger in vollem Umfang in die Stellung des Vorgängers hinein. Das bedeutet, daß bei der Feststellung der Rechte und Pflichten, die den Rechtsnachfolger betreffen, so zu verfahren ist, als ob der Rechtsnachfolger mit dem Vorgänger identisch wäre, "eine Rechtsnachfolge also gar nicht eingetreten wäre."[2]

---

1) vgl. zum Verhältnis Zivilrecht - Steuerrecht die Ausführungen von Kirchhof, Paul, Die Planung der Rechtsnachfolge bei Personengesellschaften am Maßstab des Ertragsteuerrechts, JbFSt 1979/80, 254 ff

2) Kühn, Rolf/ Kutter, Heinz/Hofmann, Ruth, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 14. Aufl., Stuttgart 1983, § 45 Anm. 3

Ein steuerlich relevantes Verhalten des Rechtsvorgängers ist grundsätzlich dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis, an dem der Rechtsvorgänger beteiligt war, gehen unverändert auf den Rechtsnachfolger über (§ 45 Abs. 1 AO). Er wird mit dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge Beteiligter (§ 78 AO) anstelle des Vorgängers.

Die Regelung in § 45 Abs. 1 AO ist jedoch mangelhaft. Die Vorschrift spricht von Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis und scheint damit die Frage offen zu lassen, ob bei der Gesamtrechtsnachfolge die gesamte steuerlich relevante Rechtsposition des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergeht (wie dies § 1922 Abs. 1 BGB ausdrückt, wonach das "Vermögen als Ganzes" auf den Rechtsnachfolger übergeht). Der scheinbare Mangel der Vorschrift beruht jedoch nur auf der Stellung der Vorschrift im Abschnitt "Steuerschuldverhältnis".[1] Der BFH hat wiederholt ausgesprochen, daß der Gesamtrechtsnachfolger materiell- und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Vorgängers eintritt[2] und auch für das Recht der Einzelsteuern die Person des Erblassers fortsetzt.[3] § 45 AO

---

1) h.M., vgl. Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich, Wilhelm, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 11. Aufl., Köln 1983, Stand Nov. 1985, § 45 Anm. 2; Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Köln 1981, Stand Nov. 1985, § 45 Anm. 9

2) vgl. z.B. BFH, Urteil v. 15.10.1964, VI 175/63 U, BStBl III 1965, 86; Urteil v. 28.4.1965, II 9/62U, BStBl III 1965, 422; Beschluß v. 25.4.1969, III 127/65, BStBl II 1969, 622

3) vgl. z.B.: BFH, Urteil v. 21.3.1969, VI R 208/67, BStBl II 1969, 520; Urteil v. 29. 5.1969, a.a.O.; Urteil v. 17.5.1972, a.a.O.; Urteil v. 10.8.1972, VIII R 1/67, BStBl II 1973, 9

liegt somit das Grundprinzip der Gesamtrechtsnachfolge zugrunde.[1)]

In den Fällen der Erbfolge erleidet der Grundsatz aber eine Einschränkung: Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht.[2)] Wenn nach bürgerlichem Recht Beschränkungen der Haftung für die Nachlaßverbindlichkeiten eintreten, so gelten sie auch für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern. Das Steuerrecht knüpft hier an das Zivilrecht an. Der Grundsatz: " W e r nach bürgerlichem Recht haftet, der soll auch steuerlich haften, wird ergänzt durch den Satz: W i e nach bürgerlichem Recht gehaftet wird, so soll auch steuerlich gehaftet werden."[3)]

Nach § 1967 Abs. 1 BGB haftet der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten unbeschränkt. Er hat jedoch die Möglichkeit, die "Haftung", die keine Haftung im Sinne des Steuerrechts (§ 69ff, §191 AO) ist, sondern ein Einstehen müssen für die eigene Schuld meint, zu beschränken (§ 45 Abs. 2 Satz 1 AO). Dabei gilt die Beschränkungsmöglichkeit nicht nur für die in der Person des Erblassers bereits entstandenen Schulden, sondern auch

---

1) a.A. Trzaskalik, a.a.O., 103, wonach § 45 Abs. 1 AO nur das Grundprinzip signalisiert, das Problem aber ungelöst läßt, ob und inwieweit das vom Erblasser begründete Verhältnis beim Erben Änderungen erfährt; außerdem regele § 45 AO nur die Frage bestehender Ansprüche, laße aber die Frage ungeklärt, ob und inwieweit der Erbe in die materiellrechtliche oder verfahrensrechtliche Position des Erblassers eintrete

2) vgl. bereits die Begründung zu § 8 StAnpG, a.a.O., 1403

3) Haake, Rainer, § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG und § 120 Abs. 1 S. 1 unter Berücksichtigung des § 330 Abs. 1 S. 1 RAO, Diss., Berlin 1969, 34

für die Erbfallschulden. Die Haftung kann auf den Nachlaß beschränkt werden durch Anordnung der Nachlaßverwaltung oder Eröffnung des Nachlaßkonkurses (§ 1975 BGB). In einem solchen Fall kann die Finanzbehörde bei Vorliegen eines Leistungsgebotes nur in Nachlaßgegenstände vollstrecken, nicht in das Eigenvermögen des Erben.[1)]

Nur höchstpersönliche Rechtspositionen sind von der Universalsukzession ausgenommen. Diese höchstpersönlichen Eigenschaften (z.B. Künstler, Arzt, Körperbeschädigung u.a.) sind untrennbar mit der Person des Trägers, die die tatbestandlichen Voraussetzungen der einschlägigen Vorschriften erfüllt, verbunden. Sie wirken sich zwar noch bei der Festsetzung der Steuerschuld für den Zeitraum aus, in dem der Rechtsvorgänger noch existierte, nicht jedoch für spätere Steuerabschnitte. Umgekehrt wirken sich höchstpersönliche Eigenschaften des Rechtsnachfolgers nicht auf die Steuerschuld des Rechtsvorgängers aus. Der Kreis höchstpersönlicher Rechte ist jedoch zugunsten der übertragbaren Rechtspositionen sehr stark eingeschränkt.[2)]

Das Steuerschuldverhältnis geht auf den Gesamtrechtsnachfolger in dem Stand über, in dem es sich im Zeitpunkt des Überganges befindet.[3)] Alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) gehen also auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Dies bedeutet, daß

---

1) vgl. auch: BFH, Urteil v. 12.7.1983, VII R 31/82, BStBl II 1983, 653

2) vgl. Knöpfle, a.a.O., 239 ff; Erichsen, Hans-Uwe/Martens, Wolfgang, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Berlin/New York 1983, § 10 II 6

3) vgl. Bühler, Ottmar/Strickrodt, Georg, Steuerrecht, Bd 1, 2. Halbband, 3. Aufl., Wiesbaden 1960, § 18 IV

er an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt; er wird Gläubiger und Schuldner. Der Rechtsvorgänger scheidet aus seiner Position aus. Die Haftung anderer Personen wird jedoch nicht ausgeschlossen.

Forderungen und Schulden gehen auf den Gesamtrechtsnachfolger über, wenn der Tatbestand, an den die Besteuerung anknüpft, seitens des Rechtsvorgängers verwirklicht ist und die Steuer damit entstanden ist (§ 38 AO). Nicht entscheidend ist dagegen der nach den Einzelsteuergesetzen nur aus Verwaltungsvereinfachungsgründen gewählte abweichende Entstehungszeitpunkt (z.B. § 36 Abs. 1 EStG, § 13 Abs. 1 UStG). Auch ist es unerheblich, ob die Steuer bereits festgesetzt oder fällig ist. Stundung, Zahlungsaufschub, Vollstreckungsaufschub und Aussetzung der Vollziehung bleiben gegenüber dem Rechtsnachfolger bestehen. Die Verjährungsfrist läuft ununterbrochen weiter.

Nach § 45 Abs. 1 Satz 2 AO geht die Verpflichtung des Erblassers zur Zahlung von Zwangsgeldern (§§ 328 ff AO) nicht auf den oder die Erben über. Zwangsgelder werden zur Durchsetzung von Androhungen der Finanzbehörde festgesetzt. Da jedoch mit dem Tode des Erblassers die Zwangsmaßnahme gegen ihn nicht mehr wirken kann, ginge die Festsetzung des Zwangsgeldes ins Leere.[1] Die mit dem Zwangsmittel beabsichtigte Durchsetzung des Verwaltungsakts entsteht in der Person des Erben neu.

b) Verfahrensrechtliche Folgen der Gesamtrechtsnachfolge

Da der Gesamtrechtsnachfolger in die gesamte Rechtsposition des Vorgängers einrückt, wirkt die Erfüllung

---

1) vgl. auch Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45, Anm. 13

anspruchsbegründender Tatbestände durch den Vorgänger auch gegen den Rechtsnachfolger. Dieser muß alle steuerbegründenden Verhältnisse aus der Person des Vorgängers gegen sich gelten lassen.[1] Der Gesamtrechtsnachfolger rückt in die verfahrensrechtliche Stellung nach, in der sich der Rechtsvorgänger im Augenblick des Rechtsübergangs befunden hat.[2]

Ist ein Steuer- oder Haftungsbescheid gegenüber dem Rechtsvorgänger bereits unanfechtbar erlassen worden, so muß ihn der Nachfolger gegen sich gelten lassen (§ 166 AO). Er hat keine Rechtsbehelfsbefugnis mehr. Ist der dem Rechtsvorgänger bekanntgegebene Bescheid noch nicht bestandskräftig, so läuft die durch die Bekanntgabe beim Rechtsvorgänger in Gang gesetzte Rechtsbehelfsfrist weiter. Der Lauf der Frist wird durch den Eintritt der Universalsukzession weder unterbrochen, noch beginnt eine neue Frist. Der Rechtsnachfolger kann allenfalls - bei Vorliegen der Voraussetzungen - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO begehren.

Vom Rechtsvorgänger bereits verbindlich ausgeübte Wahlrechte (z.B. AfA gemäß § 7 Abs. 4 oder 5 EStG) oder gestellte Anträge und andere Rechtshandlungen wirken fort. Der Rechtsnachfolger kann sie nur ändern oder erstmals stellen, als dies auch dem Rechtsvorgänger in diesem Stadium noch möglich wäre.[3]

---

1) BFH, Urteil v. 11.11.1971, V R 111/68 BStBl II 1972, 80

2) BFH, Urteil v. 14.8.1959, IV 24/57, nicht veröffentlicht

3) BFH, Urteil v. 18.8.1972, VI R 125/71, BStBl II 1973, 49

Verjährungsfristen (Festsetzungs- und Zahlungsverjährung), die vor dem Eintritt der Universalsukzession zu laufen begonnen haben, laufen zugunsten des Rechtsnachfolgers ununterbrochen weiter. Frühere Hemmungs- oder Unterbrechungsmaßnahmen (§ 171 AO) wirken auch gegenüber dem Rechtsnachfolger. Lief gegen den Rechtsvorgänger eine verlängerte Frist wegen leichtfertiger Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO), so läuft diese auch gegenüber dem Rechtsnachfolger weiter, auch wenn er die Gründe für die Verlängerung der Frist nicht kannte, als er Rechtsnachfolger wurde.[1] Im Erbfall wird die Festsetzungsfrist jedoch gemäß § 171 Abs. 12 AO gehemmt. Die gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger laufende Verjährungsfrist wird weder durch schriftliche Zahlungsaufforderung, die einem an eine bereits verstorbene Person gerichteten Steuerbescheid beigefügt ist, unterbrochen, noch durch die Anfechtung dieses Bescheides gehemmt.[2]

Zahlung oder Aufrechnung des Rechtsvorgängers wirken auch für den Rechtsnachfolger. Dies gilt auch für Erlaß, Stundung und Aussetzung der Vollziehung. Lagen vor dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge die objektiven Voraussetzungen für derartige Maßnahmen der Finanzbehörde vor, so hat auch der Rechtsnachfolger Anspruch darauf. Soweit für solche Maßnahmen jedoch höchstpersönliche Gründe (z.B. unbillige Härte, Vermögenslosigkeit) ausschlaggebend sind und der Verwaltungsakt dem Rechtsvorgänger noch nicht bekanntgegeben wurde, recht-

---

1) vgl. Speich, G., Die Stellung des Rechtsnachfolgers im Steuerrecht, NWB Fach 2, 2863, 2864

2) BFH, Urteil v. 8.3.1979, IV R 75/76, BStBl II 1979, 501

fertigt es die Tatsache, daß diese Gründe in der Person des Rechtsvorgängers vorgelegen waren, nicht, diese Maßnahmen gegenüber dem Rechtsnachfolger auszusprechen,[1] es sei denn, auch er erfüllt in seiner Person die Voraussetzungen. Einen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihn übergegangenen Erstattungsanspruch kann der Gesamtrechtsnachfolger mit einer gegenüber ihm bestehenden Schuld verrechnen.

Auch im gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren tritt der Gesamtrechtsnachfolger an die Stelle des Rechtsvorgängers.[2] Hat der Rechtsvorgänger einen Rechtsbehelf eingelegt, so wird der Rechtsnachfolger in dem Verfahren Beteiligter (§ 78 AO). Das Rechtsbehelfsverfahren wird nicht unterbrochen.[3] Im Gegensatz dazu werden aber gerichtliche Verfahren durch den Tod einer Partei unterbrochen (§ 155 FGO i.V.m. § 239 ZPO), es sei denn, die tote Partei war durch einen Prozeßbevollmächtigten vertreten (§ 246 ZPO).[4] Es spricht vieles dafür, diese Regelung auf das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren zu übertragen.[5] Da in der AO 1977 aber eine gesetzliche Regelung hierüber fehlt, ist eine Unterbrechung zwar zulässig, aber gesetzlich nicht geboten.[6] Hat der Rechtsvorgänger einen Rechtsbehelf zurückgenommen, so wirkt die

---

1) vgl. auch Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 18

2) BFH, Beschluß v. 9.2.1977, I R 60-68/73, BStBl II 1977, 428

3) BFH, Urteil v. 14.8.1959, a.a.O.

4) BFH, Urteil v. 9.2.1977, a.a.O., 429; v. Wallis/List in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 FGO, Anm. 14

5) vgl. auch Speich, a.a.O. 2868

6) Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 19

Rücknahme auch gegen den Rechtsnachfolger. Er kann den Rechtsbehelf aber, soweit die Frist noch läuft, erneut einlegen. Ein Rechtsmittelverzicht des Rechtsvorgängers hat auch für den Gesamtrechtsnachfolger Geltung. War dem Rechtsvorgänger für das Verfahren das Armenrecht zugestanden worden, so hat der Gesamtrechtsnachfolger darauf keinen Anspruch mehr, wenn er nicht in seiner Person die Voraussetzungen für die Bewilligung des Armenrechts erfüllt, da es sich hierbei um ein höchstpersönliches Recht handelt, das mit der Person des Rechtsvorgängers untergeht.

c) Bekanntgabe von Verwaltungsakten an den Gesamtrechtsnachfolger

Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes ist, daß er inhaltlich hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO) und daß er demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, bekanntgegeben wird (§ 124 Abs. 1 AO). Deshalb ist beim Erlaß von schriftlichen Verwaltungsakten festzulegen,

- an wen er sich richtet (Steuerschuldner)
- wem er bekanntgegeben werden soll (Adressat)
- welcher Person er zu übermitteln ist (Empfänger) und ob
- eine besondere Form der Bekanntgabe erforderlich oder zweckmäßig ist.

Mit dem Rechtsbegriff "Bekanntgabe" nicht gleichbedeutend sind die Bezeichnungen für die technischen Vorgänge bei der Übermittlung eines verfügten Verwaltungsaktes (z.B. "Aufgabe zur Post", "Zusendung", "Zustel-

lung", "ortsübliche Bekanntmachung" oder "Zugang"), auch wenn diese Begriffe eine gewisse rechtliche Bedeutung haben.[1)]

Bescheide, die bereits vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger adressiert und ihm zugegangen waren, wirken auch gegen den Gesamtrechtsnachfolger.[2)] Er kann nur innerhalb der für den Rechtsvorgänger maßgeblichen Rechtsbehelfsfrist Einspruch einlegen. § 353 AO schreibt dies für Bescheide mit dinglicher Wirkung auch ausdrücklich vor, soweit es sich um Einzelrechtsnachfolge handelt. Die Regelung in § 166 AO, wonach unanfechtbare Steuerfestsetzungen auch gegenüber einem Gesamtrechtsnachfolger gelten, bedeutet nicht, daß gegenüber diesem die Bekanntgabe zu wiederholen ist oder daß eine neue Rechtsbehelfsfrist läuft.

Hat der Rechtsvorgänger zwar den Steuertatbestand verwirklicht, wurde ihm aber der Bescheid vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge nicht mehr bekanntgegeben, so ist der Bescheid an den Gesamtrechtsnachfolger zu richten.[3)] Dieser ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, daß er durch die Gesamtrechtsnachfolge Steuerschuldner geworden ist; somit ist der Bescheid, der diesen Hinweis nicht enthält, unwirksam und dem Gesamtrechtsnachfolger gegenüber selbst dann ohne jegliche Bedeutung, wenn ihm der Bescheid zugestellt ist.[4)] Es gibt

---

1) begrifflich ungenau daher Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 20, wo von Zustellung an den Gesamtrechtsnachfolger gesprochen wird

2) BFH, Urteil v. 22.5.1974, I R 259/72, BStBl II 1974, 722

3) BFH, Urteil v. 16.1.1974, I R 254/70, BStBl II 1974, 388

4) BFH, Urteil v. 24.3.1970, I R 141/69, BStBl II 1970, 501; Urteil v. 27.11.1981, II R 18/80, BStBl II 1982, 276

Fälle, in denen jemand zugleich Steuerschuldner aufgrund eines eigenen Steuerschuldverhältnisses und Steuerschuldner infolge Gesamtrechtsnachfolge ist, z.B. zusammenveranlagte Ehegatten nach dem Tod eines der beiden Ehegatten. Ist z.B. der Ehemann 1985 verstorben und soll der Ehefrau als Alleinerbin für den Veranlagungszeitraum 1984 ein zusammengefaßter Einkommensteuerbescheid bekanntgegeben werden, so ist sowohl Steuerschuldner als auch Adressat und Empfänger die Ehefrau. Die notwendige Erläuterung im Einkommensteuerbescheid muß lauten: "Dieser Bescheid ergeht an Sie zugleich als Alleinerbin nach ihrem Ehemann."[1] Aus dem Steuerbescheid muß ersichtlich sein, aus welcher rechtlichen Stellung heraus der überlebende Ehegatte in Anspruch genommen werden soll - ob als Erbin des verstorbenen Ehemannes oder unmittelbar als Gesamtschuldner der Einkommensteuerschuld.[2] Ist die Ehefrau nicht Erbin und ergeht nach dem Tode des Ehemannes ein Einkommensteuerbescheid, der an "Herrn und Frau A" gerichtet ist, für den letzten Zusammenveranlagungszeitraum, so ist der Steuerbescheid der Ehefrau gegenüber dennoch hinreichend bestimmt und wirksam zugegangen.[3] Dies resultiert daraus, daß sich die Ehegatten mit der gemeinsamen Unterschrift auf der Einkommensteuererklärung zum wechselseitigen Empfang des zusammengefaßten Steuerbescheides bevollmächtigen.

---

1) BMF, Schreiben v. 30.4.1982, IV A 7 - S 0284 - 10/82 betreffend Bekanntgabe von schriftlichen Verwaltungsakten, Punkt 2. 12. 2

2) FG Hamburg, Urteil v. 23.4.1982, II 190/79 - rkr., EFG 1983, 3, 4

3) Schleswig-Holsteinsches FG, Urteil v. 6.12.1983, I 210/79 (V) - vorl. nrkr., EFG 1984, 325

Bei mehreren Gesamtrechtsnachfolgern kann die Finanzbehörde Einzelbescheide gemäß § 155 Abs. 1 AO oder einen nach § 155 Abs. 3 AO zusammengefaßten Steuerbescheid erlassen.[1] Nimmt das Finanzamt durch einen Einzelsteuerbescheid einen von mehreren Miterben als Gesamtschuldner für die Steuerschuld des Erblassers in Anspruch, so gehört die Erwähnung der übrigen Miterben nicht zu dem nach § 157 Abs. 1 AO notwendigen Inhalt des Steuerbescheids.[2] Ein zusammengefaßter Steuerbescheid ist an die Gesamtrechtsnachfolger zu richten und jedem von ihnen bekanntzugeben (§ 122 Abs. 1 AO).[3] Da die Erbengemeinschaft selbst nicht rechtsfähig ist und eine nicht rechtsfähige Gemeinschaft selbst nicht Abgabenschuldner sein kann, bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, daß die einzelnen Miterben wie Eigentümer nach Bruchteilen zu behandeln sind. Als Schuldner sind daher stets die Mitglieder der Erbengemeinschaft selbst zu benennen. Es ist deshalb immer erforderlich, daß die Miterben in einem solchen Bescheid genannt sind.[4] Es schadet nichts, nur einen oder mehrere aus einer größeren Zahl von Gesamtrechtsnachfolgern auszuwählen, weil es nicht zwingend erforderlich ist, einen Steuerbe-

---

1) BFH, Urteil v. 24.11.1967, III 2/63, BStBl II 1968, 163; Urteil v. 28.3.1973, a.a.O., 544

2) BFH, Urteil v. 28.6.1984, IV R 204 - 205/82, BStBl II 1984, 784; Anschluß an das BFH-Urteil v. 5.11.1980, II R 25/78, BStBl II 1981, 176; in der Vergangenheit war zwar auch bei solchen Einzelbescheiden der Hinweis auf die Inanspruchnahme anderer Gesamtschuldner für erforderlich gehalten worden, um die Geltendmachung zivilrechtlicher Ausgleichsansprüche gegenüber anderen Gesamtschuldnern zu erleichtern

3) BFH, Urteil v. 24.3.1970, a.a.O., 501

4) Bayer. VGH, Urteil v. 15.9.1983, Nr. 23 B 80 A 861, Kommunale Steuer-Zeitschrift 1984, 77, 78; Urteil v. 19.7.1976, 219 VI 74, BayVBl 1976, 757

scheid an alle Gesamtrechtsnachfolger zu richten.[1] Ergehen für die geschuldete Steuer mehrere Leistungsgebote, so muß jedoch darauf hingewiesen werden, wer noch als Gesamtschuldner herangezogen worden ist.[2]

Ist eine Erbengemeinschaft Unternehmer oder selbständiger Rechtsträger, so ist ein Steuerbescheid (z.B. über Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer) an sie als Erbengemeinschaft zu richten. Hat die Erbengemeinschaft keinen Namen und keinen gesetzlichen Vertreter, so muß sie zur zweifelsfreien Identifizierung der Gemeinschaft und ihrer Gemeinschafter grundsätzlich durch den Namen des Erblassers und der einzelnen Miterben charakterisiert werden.[3]

Hat der Erblasser selbst noch den Steuertatbestand verwirklicht, ist aber gegen ihn kein Steuerbescheid mehr ergangen, so ist der Steuerbescheid an die Erben zu richten und ihnen bekanntzugeben, nicht jedoch dem Testamentsvollstrecker.[4] Dieser ist nicht Vertreter der Erben, sondern Träger eines durch letztwillige Verfügung des Erblassers begründeten Amts (§§ 2202, 2197 ff BGB). Er handelt aus eigenem, vom Erblasser abgeleiteten Recht und nicht aus dem Recht der Erben. Seine Befugnisse sind auf den Nachlaß beschränkt, darüber hinaus kann er die Erben nicht persönlich verpflichten und hat deren persönliche Pflichten gegenüber

---

1) BFH, Urteil v. 25.5.1976, VIII R 66/74, BStBl II 1976, 606

2) BFH, Urteil v. 24.11.1967, a.a.O., 166

3) BFH, Urteil v. 29.11.1972, II R 42/67, BStBl II 1973, 372; vgl. auch Schuhmann, Helmut, Zustellung von Einkommensteuerbescheiden bei der Erbfolge, DStZ/A 1976, 18, 20

4) BFH, Urteil v. 15.2.1978, I R 36/77, BStBl II 1978, 491; Urteil v. 8.3.1979, a.a.O., 501

den Finanzbehörden zu erfüllen.[1] Trifft jemand in seiner Eigenschaft als Testamentsvollstrecker Maßnahmen, die außerhalb seiner Befugnisse liegen, werden sie auch bei Zustimmung der Erben nicht wirksam. Sind die Erben (noch) unbekannt, so ist ein Steuerbescheid an einen nach § 81 AO zu bestellenden Vertreter zu richten und ihm bekanntzugeben. Der Testamentsvollstrecker ist nicht bereits kraft Amtes Vertreter der unbekannten Erben, kann aber dazu bestellt werden.

Betrifft die Steuerpflicht Tatbestände nach dem Erbfall, so ist ebenfalls zu unterscheiden, ob die Erben bereits feststehen oder nicht. Sind die Erben bekannt, so sind sie Steuerschuldner für Steuertatbestände, die das Nachlaßvermögen betreffen. Steuerbescheide über Einkünfte, die den Erben aus dem Nachlaß zufließen, sind den Erben und nicht dem Testamentsvollstrecker bekanntzugeben.[2] Sind die Erben noch unbekannt, so ist der Steuerbescheid an den Testamentsvollstrecker zu richten, wobei auf seine Rechtsstellung als für den Nachlaß handelnde Person hinzuweisen ist. Dasselbe gilt, wen der Testamentsvollstrecker ein Unternehmen im eigenen Namen weiterführt oder für ein sonst selbständiges Nachlaßvermögen tätig wird.[3]

Ist ein Nachlaßpfleger bestellt, so ist dieser auch im Besteuerungsverfahren der gesetzliche Vertreter der

---

1) BFH, Urteil v. 16.4.1980, VII R 81/70, BStBl II 1980, 605

2) BFH, Urteil v. 16.2.1977, I R 53/74, BStBl II 1977, 481

3) BFH, Urteil v. 7.10.1970, I R 145/68, BStBl II 1971, 119

noch unbekannten oder ungewissen Erben. Steuerverwaltungsakte sind daher bis zur Aufhebung der Nachlaßpflegschaft an ihn zu richten, selbst wenn die Erben inzwischen bekannt wurden.[1] Die Nachlaßpflegschaft wird nach § 1960 Abs. 2 BGB angeordnet, wenn ungewiß ist, wer Erbe wird. Hier wird der Nachlaßpfleger im Rahmen seines Aufgabenkreises nach h.M. als gesetzlicher Vertreter für den oder die unbekannten oder noch ungewissen Erben tätig.[2] Daran ändert sich auch nichts, wenn im Zeitpunkt des Erlasses der Steuerbescheide die Erben der Finanzbehörde bekannt waren. Erst wenn das Nachlaßgericht die Nachlaßpflegschaft aufgehoben hat, endet die gesetzliche Vertretung der Erben durch den Nachlaßpfleger.[3] Die an ihn bekanntgegebenen Steuerbescheide sind also wirksam.

d) Übergang steuerlicher Hilfspflichten

Zwar gehen aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge die gesamten Rechte und Pflichten auf den Gesamtrechtsnachfolger über (ausgenommen sind höchstpersönliche Rechte und Pflichten). Fraglich ist aber, ob auch die sogenannten "steuerlichen Hilfspflichten", insbesondere die Pflichten zur Abgabe der Steuererklärung und zur Auskunft, auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen.

Mattern-Meßmer[4] vertreten die Ansicht, daß alle Hilfspflichten "kraft Universalsukzession" übergehen. Nach

---

1) BFH, Urteil v. 30.3.1982, VIII R 227/80, BStBl II 1982, 687

2) vgl. die zahlreichen Fundstellen bei BFH, Urteil v. 30.3.1982, ebenda, 688

3) Bayer. OLG, Urteil v. 30.9.1922, III 72/22, Das Recht 1923, 137

4) Mattern, Gerhard/Meßmer, Kurt, Reichsabgabenordnung, Bonn 1964, Rdnr. 2714

anderer Ansicht erlöschen die Hilfspflichten in der Person des Rechtsvorgängers und entstehen dann in der Person des Gesamtrechtsnachfolgers neu.[1] Nach einer dritten Auffassung beurteilt sich die Frage, ob und inwieweit steuerrechtliche Hilfspflichten auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen, im Einzelfall nach Art und Inhalt der Pflicht. Entscheidend soll danach sein, ob der Rechtsnachfolger zur Erfüllung der Verpflichtung in der Lage ist und ihm diese zugemutet werden kann.[2] Danach gehen also insbesondere Auskunftspflichten, sofern zu ihrer Erfüllung nur der Rechtsvorgänger imstande war, nicht über.

Die Entscheidung der Frage nach dem Übergang der steuerlichen Hilfspflichten hat praktische Bedeutung für den Ablauf von Fristen, das Kennen und Kennenmüssen von Sachverhalten und unter Umständen auch für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Würden beispielsweise die Pflichten zur Abgabe der Steuererklärung und zur Auskunftserteilung nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen, so würde eine diesbezügliche an den Rechtsvorgänger gerichtete Aufforderung der Finanzbehörde nicht gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger wirken. Die Auferlegung eines Verspätungszuschlages nach § 152 AO bei Nichteinhaltung der Abgabefrist wäre dann unzulässig. Geht die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung aber aufgrund der Aufforderung der Finanzbehörde an den Rechtsvorgänger auf den Gesamtrechtsnachfolger über, so ist die Erhebung eines Verspätungszuschlages ihm gegenüber bei Nichteinhaltung der Frist grundsätzlich denkbar, es sei denn, die Versäumnis erscheint entschuldbar (§ 152 Abs. 1 Satz 2 AO).

---

1) Tipke/Kruse, § 45 Anm. 7; Kühn/Kutter/Hofmann, § 45, Anm. 2; Haake, a.a.O., 33; Lauter, Peter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, Diss., Köln 1966, 29

2) Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 23; Speich, a.a.O., 2865

Die Auffassung, alle Hilfspflichten gingen ohne Unterschied auf den Gesamtrechtsnachfolger über ist ebenso abzulehnen wie diejenige, daß alle Hilfspflichten in der Person des Gesamtrechtsnachfolgers neu entstünden. Zutreffend erscheint, daß der Übergang der steuerlichen Hilfspflichten von der Art der Verpflichtung abhängt und daß manche dieser Pflichten kraft Gesamtrechtsnachfolge übergehen, andere wiederum erst neu in der Person des Rechtsnachfolgers enstehen.

Wie auch bei steuerlichen Hauptpflichten gehen höchstpersönliche Hilfspflichten nicht auf den Rechtsnachfolger über. Insoweit kann dem RFH[1] nicht gefolgt werden, als er den Übergang der Berichtigungspflicht gemäß § 165e RAO bejaht hat. Die Pflicht zur Berichtigung nach dieser Vorschrift (jetzt § 153 AO) setzt die Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der abgegebenen Steuererklärung voraus. Da dieses Kennenmüssen beim Gesamtrechtsnachfolger nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden kann, kann die beim Rechtsvorgänger erwachsene Pflicht zur Berichtigung auch nicht übergehen. Die Berichtigungspflicht entsteht in der Person des Rechtsnachfolgers, sobald er die Unrichtigkeit der vom Rechtsvorgänger abgegebenen Erklärung erkannt hat.[2]

Neu in der Person des Gesamtrechtsnachfolgers entsteht das Recht auf Auskunft (§ 89 AO), die Verpflichtung zur Mitwirkung (§ 90 AO), zur Anhörung (§ 91 AO), zur Erteilung von Auskünften (§ 93 AO) und zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO), obwohl es sich insoweit nicht um höchstpersönliche steuerliche Nebenpflichten

---

1) Gutachten v. 4.12.1933, GrS D 7/33, RStBL 1934, 24

2) vgl. auch Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 23; Haake, a.a.O., 33

handelt. Diese Hilfspflichten erlöschen in der Person des Rechtsvorgängers und entstehen in der Person des Rechtsnachfolgers neu, weil sie sich jeweils an den "Beteiligten" (§§ 90, 91, 93 AO) oder eine bestimmte Person (§ 149 AO) richten und jeweils nur diesem Personenkreis, zu dem der Rechtsnachfolger nunmehr kraft eigenen Rechts gehört, obliegen. Der Rechtsnachfolger ist zur Abgabe einer Steuererklärung usw. nicht deshalb verpflichtet, weil es der Rechtsvorgänger war, sondern weil diese Pflichten den Steuerschuldner treffen und er nunmehr selbst Steuerschuldner und Subjekt des steuerrechtlichen Schuldverhältnisses geworden ist.[1)]

Die Pflicht zur Buchführung geht dagegen vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger über. Diese Pflicht hängt gemäß § 141 AO vom Überschreiten bestimmter Wertgrenzen ab und davon, daß die Finanzbehörde den Verpflichteten auf die Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 AO). Hat der Rechtsvorgänger diesen Hinweis erhalten, so ist ein erneuter Hinweis an den Rechtsnachfolger entbehrlich. Die Verpflichtung geht vielmehr auf den Gesamtrechtsnachfolger über.[2)] Ebenso geht die Buchführungspflicht nach § 140 AO, die nicht von einem Hinweis der Finanzbehörde abhängig ist, auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Die Buchführungspflicht knüpft an das Bestehen eines Unternehmens an. Sie ist untrennbar damit verbunden. Derjenige, der das Unternehmen erwirbt, sei es als Einzelrechtsnachfolger oder als Gesamtrechtsnachfolger, übernimmt auch die damit zusammenhängende Buchführungsverpflichtung. Selbst, wenn er das Unternehmen einer buchführungspflichtigen Gesell-

---

1) vgl. auch BFH, Urteil v. 9.5.1978, VII R 96/75, BStBl II 1978, 501, 503

2) so ausdrücklich § 141 Abs 3 AO, wonach die Buchführungspflicht auf denjenigen übergeht, der den Betrieb im ganzen übernimmt.

schaft sofort nach dem Übergang einstellt, ihn also für die Zukunft keine Buchführungspflicht trifft, so ist doch die vom Rechtsvorgänger her bestehende Verpflichtung auf ihn übergegangen und er hat die Verpflichtung für noch auslaufende buchführungspflichtige Vorgänge weiter zu erfüllen. Mit der Folge, daß der Rechtsnachfolger keine, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gerecht werdende Buchhaltung hat, wenn er der Verpflichtung nicht nachkommmt, selbst wenn der Rechtsvorgänger alle Voraussetzungen dafür erfüllte.

Als Folge dieser Betriebsbezogenheit der Buchführungspflicht ist § 141 Abs. 3 AO in das Gesetz aufgenommen worden. Die Buchführungspflicht geht kraft Gesetzes auf den nachfolgenden Eigentümer - den Erben - über.

IV. Das Zusammenwirken von Zivilrecht und Steuerrecht - die Bedeutung der beiden Rechtsgebiete füreinander

Nach bürgerlichem Recht geht das Vermögen einer Person als Ganzes auf den Rechtsnachfolger über; dieser tritt in die gesamte Rechtsposition des Vorgängers ein. Im Handelsrecht werden die vom Erbrecht aufgestellten Prinzipien für die Bedürfnisse der Handelsgesellschaften abgewandelt und geändert. Bereits im Zivilrecht werden also die im Zusammenhang mit der Gesamtrechtsnachfolge auftretenden Probleme nicht einheitlich gelöst. Einzelstimmen fordern ein besonderes Untenehmenserbrecht.

Das Steuerrecht - insbesondere das Einkommensteuerrecht - ist mit den Problemen der Erbfolge in nicht geringem Maße konfrontiert. Direkten Eingang hat dies in die Vorschrift des § 24 Nr. 2 EStG gefunden. Literatur und Rechtsprechung wurde in zahlreichen Fällen

Gelegenheit gegeben, auftretende Probleme z.B. Übergang der Einkunftsart, Erbauseinandersetzung u.a.m. zu beurteilen. Bei vielen Überlegungen scheint aber vergessen zu werden, welche Grundsätze der Universalsukzession zugrunde liegen und woher sie stammen - nämlich aus dem Zivilrecht. Die unausweichliche Berührung des Steuerrechts mit dem Privatrecht liegt darin begründet, daß die Besteuerung im allgemeinen an Vorgänge anknüpft, die ihre rechtliche Gestaltung nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts erhalten.

Zu fragen wäre also zunächst, ob die vom Zivilrecht aufgestellten Regeln auf das Steuerrecht übertragen werden müssen, oder ob sie nur soweit übertragen werden können, wie das Steuerrecht - bedingt durch sein "eigenständiges Leben" - dies zuläßt. Mitunter entsteht nämlich der Eindruck, daß die Eigenständigkeit des Steuerrechts überstrapaziert wird, um zu einem gewünschten Ergebnis zu gelangen.

Ob Steuerrecht ein Folgerecht des bürgerlichen Rechts ist oder nicht, wurde von der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu allen Zeiten gleich beurteilt.[1] Die Wogen schlugen aber auch in der Literatur nach allen Seiten aus.[2]

---

1) siehe hier besonders die Publikation von v. Wallis, Steuerrecht und Privatrecht in der höchstricherlichen Rechtsprechnung, NWB F 2, 3537 ff

2) eine Darstellung der unterschiedlichen Literaturmeinungen findet sich bei Polland, Wolfgang, Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Köln 1960, 58 ff

Der Rechtsstaat stellt dem Bürger das Zivilrecht zur Verfügung, um seinem individuellen wirtschaftlichen Gestaltungswillen Rechtsverbindlichkeit zu geben.[1] Die Rechtsprechung geht grundsätzlich davon aus, daß der Kaufmann in der Gestaltung seiner bürgerlich-rechtlichen Beziehungen frei ist - auch steuerlich - und die Formen wählen kann, die ihm am günstigsten erscheinen.[2] Das Steuerrecht hat nicht die bürgerlich-rechtlichen Verhältnisse zu gestalten, sondern es muß grundsätzlich an die bürgerlich-rechtlichen Formen anknüpfen, die die Beteiligten frei gestalten können, solange kein Mißbrauch vorliegt.[3]

Das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt den systematischen Zusammenhang zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht betont.[4] Bestimmt ein Steuergesetz den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, so ist eine steuerrechtliche Sonderregelung, die die benützte zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbricht, nur dann im Sinne der Rechtspre-

---

1) BVerfG, Beschluß v. 14.4.1959, 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237, 249; BFH, Urteil v. 13.1.1959, I 44/57 U, BStBl III 1959, 197

2) vgl. stellvertretend für viele Entscheidungen des BFH: BFH, Urteil v. 4.11.1958, I 141/57U, BStBl III 1959, 50; Urteil v. 2,3,1966, II 113/61, BFHE 86, 396, 400; Urteil v. 27.6.1968, IV R 6/68, BFHE 93, 64, 65; Urteil v. 28.4.1970, II 144/64, BStBl II 1970, 674

3) BFH, Urteil v. 17.2.1955, IV 520/53 U, BStBl III 1955, 102, 104

4) BVerfG, Beschluß v. 14.4.1959, a.a.O., 249; Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 ff; Beschluß v. 25.7.1968, 1 BvR 58/67, BVerfGE 24, 112 ff; Beschluß v. 22.7.1970, 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69, BVerfGE 29, 104 ff; BFH, Urteil v. 12.7.1967, I 204/64, BStBl III 1967, 781, 782 m.w.N.

chung des Bundesverfassungsgerichts sachlich hinreichend gerechtfertigt, wenn sie von überzeugenden Gründen getragen wird. Dies gilt vor allem dann, wenn die Sonderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbricht, die deren eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht. Auch wenn das Steuerrecht in erster Linie fiskalischen Zwecken dient, sind Privatrecht und Steuerrecht doch dort tiefgreifend verbunden, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpft, sondern den Steuergegenstand nach Rechtsnormen des bürgerlichen Rechts bestimmt.[1)]

Das Steuerrecht ist ein Teil der Gesamtrechtsordnung. Aus diesem Grunde sollten der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung und die Rechtssicherheit gebieten, daß die Steuerrechtsprechung nicht unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise einer Subsumierung unter einen bestimmten steuerlichen Tatbestand ausweicht, wenn der Steuerpflichtige die bürgerlich-rechtliche Gestaltung entsprechend vornimmt. Die herkömmlichen Rechtsbegriffe des Privatrechts sollten ohne Änderung ihres Sinnes und ihrer Tragweite auch für das Steuerrecht Geltung beanspruchen, soweit nicht das Steuerrecht eigene Begriffe geschaffen hat oder sich aus dem ausdrücklichen oder implizierten Willen des Gesetzgebers etwas anderes ergibt.[2)] Das Maßgeblichkeitsprinzip soll dabei in zweierlei Hinsicht zur Anwendung kommen: in der Auslegung zivilrechtlicher Begriffe in steuerrechtlichen Tatbeständen und/oder in der Sachverhaltswürdigung.[3)]

---

1) BVerfG v. 24.1.1962, a.a.O. 13, 331 ff

2) so auch Barske, Kurt, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, NWB F 2, 2937, 2943 f; ähnlich Gieseke, Horst, Die Ordnungsfunktion des Zivilrechts für die steuerliche Zuordnung, DStZ 1982, 478, 480

3) Biergans, a.a.O. 26

Anderer Ansicht ist dagegen Grimm.[1] Da sich die beiden Rechtsgebiete zwar für dieselbe Wirklichkeit, aber unter ganz verschiedenen Aspekten interessieren, das Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das Zivilrecht unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung der Rechtspositionen von Bürgern, kann die steuerrechtliche Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung folgen, sie muß es aber nicht. Ruppe[2] spricht nicht von einer Maßgeblichkeit, sondern nur von einer Indizwirkung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung für das Steuerrecht.

Das Postulat der Kongruenz des Steuerrechts zur allgemeinen Rechtsordnung und damit vor allem zum Zivilrecht mit dem Vorrang der allgemeinen Rechtsordnung ist mit einer Selbständigkeit der steuerrechtlichen Tatbestände und der steuerrechtlichen Begriffe durchaus vereinbar. "Der Kampf um die Emanzipation des Steuerrechts vom Zivilrecht hat jedoch den Blick dafür getrübt, daß die Besteuerung nicht dazu führen darf, die allgemeine Rechtsordnung aufzuheben, indem die Besteuerung ihr gegenüber für autonom erklärt wird."[3]

Die Rechtsnachfolge als steuerbarer Tatbestand wird durch einen Vorgang ausgelöst, der seinen Ursprung regelmäßig im Privatrecht hat. Vielfach ist es sogar ein Vorgang, der von den Beteiligten als ein in erster Linie bürgerlich-rechtlicher angesehen wird. Es liegt daher die Frage nahe, ob im Steuerrecht der Begriff der Rechtsnachfolge und der Tatbestand, der sie auslöst, in

---

1) Grimm, Claus, Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DStZ/A 1978, 283, 288

2) a.a.O. 11

3) Flume, Werner, Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen 1952, 73

gleicher Weise zu entwickeln ist, wie der entsprechende Begriff und Tatbestand des bürgerlichen Rechts. Diese Frage liegt umso näher, als das Steuerrecht vielfach auf Bestimmungen des Privatrechts einfach verweist. Hinzu kommt noch, daß die Steuergesetze Begriffe zuweilen mit Bezeichnungen belegen, die schon in anderen Rechtsgebieten, besonders aber im bürgerlichen Recht, eine umfassende Erläuterung gefunden haben.[1)]

Bei erbrechtlichen Fragen greift das Steuerrecht grundsätzlich auf Tatbestände und Bestimmungen des bürgerlichen Rechts zurück. Diese sind in jahrzehnte langer Auslegung durch Literatur und Rechtsprechung geprägt worden. Der vom Zivilrecht vorgegebene Inhalt der Vorschriften muß auch für das Steuerrecht Geltung haben, wenn nicht das vom Bürger an Gesetzgeber und Rechtsprechung entgegengebrachte Vertrauen in die Rechtsordnung erschüttert werden soll. Eine abweichende Behandlung ein und desselben Vorgangs in verschiedenen Rechtsgebieten - hier im Steuerrecht - kann und darf nur dann erfolgen, wenn dies durch das dem Einzelrechtsgebiet zugrunde liegende System geboten ist. Differenzierungen im Zivilrecht - die Erbauseinandersetzung kann als Kauf, als Schenkung oder anders gestaltet sein - können im Steuerrecht nicht undifferenziert behandelt werden, wenn man sich ausschließlich auf zivilrechtliche Kriterien - hier die Grundzüge der §§ 1922 ff BGB - für die steuerlichen Rechtsfolgen stützt. Auch wenn das Steuerrecht, geleitet durch eine manches Mal vielleicht zu selbstbewußte Steuerrechtsprechung, eigene Wege gegangen ist, als daß es nun "über Nacht" dazu bewegt werden könnte, die Einheit der Rechtsordnung und die Maßgeblichkeit der einzelnen

---

1) vgl. auch Bölsche, Gottfried, Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Diss., Münster i.W. 1935, 9

Rechtsgebiete füreinander zu seinen Grundsätzen zu machen,[1] so ist doch in neuesten Entscheidungen des BFH[2] eine stärkere Anlehnung an zivilrechtliche Begriffsinhalte zu beobachten.

C: Der Einfluß der Gesamtrechtsnachfolge auf allgemeine Grundsätze des Einkommensteuerrechts

I. Die individuelle Leistungsfähigkeit und der Personensteuercharakter der Einkommensteuer

Die Grundkonzeption unseres Einkommensteuergesetzes ist die Erfassung der Reineinkünfte der natürlichen Personen im Rahmen der sieben Einkunftsarten. Nach § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland ohne Rücksicht darauf,

---

1) ähnliche Überlegungen für das Verhältnis Steuerrecht und Verwaltungsrecht finden sich bei Schick, Walter, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, München 1967, 7

2) vgl. z.B. BFH, Beschluß v. 25.6.1984, a.a.O., betr. Aufgabe der Geprägerechtsprechung, BFH, Urteil v. 7.2.1985, IV R 31/81, BStBl II 1985, 372, betr. Aufgabe der Geprägerechtsprechung im GewStR; BFH, Urteil v. 22.1.1985, a.a.O., BStBl II 1985, 363, betr. Aufgabe der Rechtsprechung zur faktischen Mitunternehmerschaft; BFH, Urteil v. 2.9.1985, IV B 51/85, BStBl II 1986, 10, betr. faktische Mitunternehmerschaft. Diese vier Urteile zeigen beispielhaft, daß der BFH in jüngster Zeit zivilrechtliche Gestaltungen stärker für die Beurteilung der steuerlichen Folgerungen heranzieht und zugrunde legt.

ob sie steuerpflichtige Einkünfte beziehen oder nicht, persönlich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.[1] Diese unbeschränkte Einkommensteuerpflicht dauert von der Geburt bis zum Tod. Der Einkommensteuer unterliegen die Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt (§ 2 Abs. 1 EStG).[2] § 2 Abs. 1 EStG schafft damit die Verbindung zwischen der Vorschrift des § 1 EStG über die persönliche Steuerpflicht und den Bestimmungen über die Ermittlung der Einkünfte und des Einkommens. Wer persönlich steuerpflichtig ist, hat dasjenige Einkommen zu versteuern, das er innerhalb des Kalenderjahres "bezogen" hat.[3]

Erzielen von Einkünften setzt eine darauf gerichtete Tätigkeit voraus. Wer den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Entstehung der Steuer knüpft, erzielt Einkünfte und hat diese zu versteuern.[4] Wobei an die Person des Steuersubjektes bei einzelnen Einkunftsarten (z.B. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 EStG) besondere Anforderungen gestellt werden können.

---

1) Probleme der beschränkten Einkommensteuerpflicht werden ausgeklammert.

2) während § 2 Abs. 1 EStG 1985 von "erzielen" von Einkünften spricht, spricht § 2 Abs. 1 EStG 1971 von "beziehen" von Einkünften. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine redaktionelle Änderung. Die Begründung zum EStG 1974, BT Drucksache 7/1470 schweigt sich darüber aus.

3) Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 40a

4) vgl. Tipke, Übertragung, 298; Meßmer, Kurt, Die Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht, StbJB 1979/80, 163, 239 f

Wann Einkünfte als erzielt gelten, richtet sich danach, welche Einkunftsart vorliegt. Bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3 EStG) ist der Gewinn, der sich aufgrund der Vorschriften des EStG bzw. der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt, zu ermitteln (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Bei den übrigen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG) ist der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten anzusetzen. Gemäß § 11 EStG gelten Einnahmen dann als bezogen, wenn sie zugeflossen sind; Ausgaben sind dann abzusetzen, wenn sie geleistet - also abgeflossen - sind. Das Einkommensteuerrecht stellt hier klare Grundsätze auf, wann Einkünfte erzielt sind von der Person des Steuerpflichtigen.

Endet nun die persönliche Steuerpflicht, weil der Rechtsträger stirbt, so unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte, die er bis zu seinem Tode erzielt hat. Das bedeutet für Gewinneinkünfte, daß auf den Todestag eine Bilanz zu erstellen ist, die das Ergebnis für das entsprechende Rumpfwirtschaftsjahr ausweist.[1] Bei den Überschußeinkünften werden die Einnahmen bzw. Ausgaben berücksichtigt, die zu Lebzeiten des Erblassers zugeflossen bzw. abgeflossen sind. Die "verblüffende Selbstverständlichkeit" mit der Rechtsprechung und Literatur davon ausgehen, daß die allgemeinen Grundsätze über die Einkünfteerzielung durch den Erbfall nicht berührt werden, findet also durchaus im Gesetz seine Stütze.[2]

---

1) die Praxis verfährt hier jedoch oft anders; unter Verzicht auf eine Zwischenbilanz wird das Ergebnis des ganzen Geschäftsjahres ermittelt und zeitanteilig dem Erblasser zugerechnet.

2) diese Selbstverständlichkeit ist für Trzaskalik, a.a.O., 99, wie im folgenden gezeigt wird, durchaus nicht so einleuchtend.

Nach Trzaskalik[1] sind persönliche Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge im Grunde nicht miteinander vereinbar. Die Prinzipien der bürgerlichrechtlichen Universalsukzession sind insgesamt von geringem Wert, um die mit der Vermögensübernahme durch den Erben zusammenhängenden einkommensteuerlichen Fragen zu beantworten. Mit dem Erlöschen der Steuerpflicht des Erblassers bleibt sein Einkommensteuerrechtsverhältnis nur noch abzuwickeln. Da Erbe und Erblasser je eine eigene Leistungskraft haben, besteht an einer ungebrochenen Fortführung des vom Erblasser begründeten Einkommensteuerrechtsverhältnisses kein Interesse. Das einkommensteuerliche Stichtagsprinzip verliert mit dem Tod des Steuerpflichtigen seine Ordnungsfunktion. Das Stichtagsprinzip hat seinen Sinn nur im Zusamenhang mit der abschnittsweisen Besteuerung, wenn man von "going concern" ausgeht. Behält man das Prinzip periodischer Besteuerung mit dem Ende der wirtschaftlichen Tätigkeit des Menschen - hier dem Tode - bei, so muß das Ziel gleichmäßiger Besteuerung nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit innerhalb bestimmter Zeiträume zwangsläufig verfehlt werden. Die Auswirkungen der verschiedenen Einkunftsermittlungsarten müssen auf die Person des Erblassers beschränkt werden. Diese Lösung, die ihre Rechtfertigung im wesentlichen aus einer Ausschaltung des nur im Zusammenhang mit einer kontinuierlichen Erzielung von Einkünften und deren abschnittsweisen Besteuerung verständlichen Stichtagsprinzips zugunsten einer stärkeren Betonung der mit dem Erbfall vorrangig zu entscheidenden personellen Zuordnung der Einkünfte schöpft, hat zwangsläufig Konsequenzen für die letzte Veranlagung des Erblassers. Materiellrechtlich gesehen sind von der letzten Veranlagung des Erblassers alle ihm "zuzurechnenden" Einnahmen und Ausgaben zu erfassen. Damit wird das Gesamtergebnis der

---

1) ebenda, 112

steuerlichen Leistungsfähigkeit im Todeszeitpunkt erfaßt. Das Einkommensteuerrechtsverhältnis, das mit dem Tode des Steuerpflichtigen sein Ende findet, wird insgesamt auf dem Entwicklungsstand im Todeszeitpunkt fixiert und abgewickelt.

Folgt man zunächst den Argumenten Trzaskaliks, so drängt sich der Vergleich mit einer Betriebsaufgabe auf. Ein bisher "lebender Organismus" hört auf zu existieren; seine noch laufenden Geschäfte sind mit der letzten Veranlagung zu erfassen. Diese außerordentlichen Einkünfte sind dann gemäß § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Da im Einkommen des Erblassers im Todesjahr durch die Abwicklung seiner Einkommensverhältnisse ein ähnlicher Fall vorliegen würde, wäre daran zu denken, auch diese Einkünfte ermäßigt zu besteuern. Die von Trzaskalik geforderte, nicht periodengebundene letzte Veranlagung wäre aber praktisch nicht durchführbar. Denn danach wären sämtliche, dem Erblasser zuzurechnenden Einnahmen und Ausgaben, auch wenn sie erst vom Erben getätigt worden sind, in der letzten Veranlagung des Erblassers gemäß § 25 Abs. 2 S. 1 EStG zu berücksichtigen. Das hätte entweder zur Folge, daß bei der Überschußrechnung nicht mehr Einnahmen und Ausgaben, sondern Forderungen und Verbindlichkeiten angesetzt werden müßten, oder daß mit der Veranlagung solange gewartet wird, bis alle Einnahmen und Ausgaben erfolgt sind, oder daß die Veranlagung gemäß §§ 164, 165 AO offengehalten und dann geändert wird, wenn weitere Zahlungen erfolgen.[1)]

---

1) so auch Stadie, a.a.O., 75

Handelt es sich bei dem übergegangenen Vermögen um Betriebsvermögen, so erschiene es "nicht von vornherein abwegig, die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers unter dem Gesichtspunkt der Betriebsaufgabe durch diesen anzunehmen."[1] Die Rechtsprechung ging diesen Weg aber nicht. Dies rechtfertigt sich vor allem unter dem Gesichtspunkt des Wesens des Erbfalls als Gesamtrechtsnachfolge der Erben (§ 1922 BGB). Es entspricht dem Grundgedanken des Erbrechts, wenn das Einkommensteuerrecht davon ausgeht, daß das im Nachlaß befindliche Betriebsvermögen als solches - nämlich als Betriebsvermögen - auf die Erben übergeht, nicht etwa als Privatvermögen, so daß beim Erblasser Betriebsaufgabe, bei den Erben Neueröffnung eines Betriebes und Einbringung des ererbten Vermögens in diesen anzunehmen wäre.

Die von Trzaskalik angenommene "Zäsur" durch den Tod des Erblassers findet jedoch nicht statt.[2] Die Erben treten nahtlos in die Rechtsstellung des Erblassers. Die so häufig verwendete Formulierung, die Erben setzen die Person des Erblassers fort, halte ich für mißverständlich, denn der Erblasser stirbt, seine Person geht also unter. Die Erben setzen lediglich die durch den Erblasser begründeten und von ihm noch nicht abgewickelten Einkommensverhältnisse fort. Die Erben haben auch kein Doppelleben[3], denn die Besteuerungsgrundlagen des Erblassers sind nun die der Erben, es existieren nicht die der Erben und des Erblassers nebeneinander.

---

1) BFH, Urteil v. 21.5.1970, IV 344/64, BStBl II 1970, 747, 749

2) vgl. auch BFH, Urteil v. 21.5.1970, a.a.O., 748

3) so Trzaskalik, a.a.O. 98

Gemäß § 1922 BGB geht das Vermögen als Ganzes auf den Rechtsnachfolger über. Die aus diesem Vermögen erzielten Einkünfte müssen von der Person, die den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht, versteuert werden. Zwar weisen der zivilrechtliche Vermögensbegriff und der steuerliche Einkommensbegriff kaum Gemeinsamkeiten auf, das kann jedoch nicht bedeuten, daß Grundprinzipien der Universalsukzession von beiden Rechtsgebieten unterschiedlich ausgefüllt werden - wie dies Trzaskalik für das Einkommensteuerrecht vorschlägt - und darüber hinaus noch Grundsätze des Einkommensteuerrechts wegen des Todes einer Person ihre Bedeutung verlieren sollen. Das Einkommensteuerrecht muß unabhängig vom Tode die Einkünfte besteuern, die aus dem Vermögen erzielt werden. Die individuelle Leistungsfähigkeit des Erblassers endet mit seinem Tod. Sie umfaßt die Einkünfte, die bis zum Todeszeitpunkt erzielt wurden. Mit dem Todeszeitpunkt und dem damit verbundenen Übergang des Vermögens des Erblassers entsteht beim Rechtsnachfolger eine eigene individuelle Leistungsfähigkeit, begründet durch die Einkünfte, die aus dem vom Erblasser übergegangenen Vermögen erzielt werden. Wann die Einkünfte als erzielt gelten, hängt von der jeweiligen Einkunftsart und der damit verbundenen Einkunftsermittlungsart ab. Sie können durch den Tod einer Person nicht ihre Gültigkeit verlieren.

II. Die Auffangnorm des § 24 Nr. 2 EStG und Gesamtrechtsnachfolge

Nach § 24 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften auch solche aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. §

24 begründet keine selbständige oder zusätzliche Einkunftsart, sondern leitet Einnahmen und Ausgaben nur in ihre angestammten Einkunftsarten.[1] Dort nehmen sie grundsätzlich "an den 'Privilegierungen' wie 'Qualifizierungen' dieser jeweiligen Einkunftsart teil."[2]

Die Vorschrift des § 24 Nr. 2 EStG regelt zweierlei. Zum einen werden Einkünfte, die auf einer ehemaligen steuerbaren Leistung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) beruhen, für steuerbar erklärt. Insoweit hat die Bestimmung nur deklaratorische Bedeutung. Zum anderen werden solche nachträglichen Einkünfte auch auf den Rechtsnachfolger[3] übergeleitet. Diese Regelung hat nach wohl einhelliger h.M.[4] konstitutiven Charakter. Die Einkünfte bleiben auch beim Rechtsnachfolger der Einkunftsart zugehörig, unter der sie der Vorgänger bezogen hätte. "Die Worte, 'dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen', werden bedeuten: jemand zufließen, der diese Einkünfte als Rechtsnachfolger dessen erhält, der die ehemalige Tätigkeit ... ausgeübt hat oder dem die Bezüge ... zugeflossen wären, wenn er noch lebte."[5]

---

1) h.M., vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, § 24 Anm. 2 m.w.N.

2) Jakob, a.a.O., 73

3) Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger, vgl. BFH, Urteil v. 25.3.1976, IV R 174/73, BStBl II 1976, 487, 489

4) stellvertretend für viele Herrmann/Heuer/Raupach, § 24, Anm. 12 a.E.; Schick/Otto, a.a.O. 61

5) Becker, Enno, Handkommentar der Reichssteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern) II, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, § 44 Bem. 14

Bezieht der Erblasser Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und geht das Gehalt z.B. am 25.3. ein, während er am 28.3. verstirbt, so ist ihm das Gehalt noch zu Lebzeiten zugeflossen. Damit ist in seiner Person eine latente Einkommensteuerschuld entstanden, die mit dem Erbfall gemäß § 45 Abs. 1 AO auf den Erben übergeht. Dieser hat das entsprechende Barvermögen geerbt und ist damit erbschaftsteuerpflichtig, wobei die latente Einkommensteuerschuld gemäß § 10 Abs. 1 ErbStG als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig ist. Im vorliegenden Sachverhalt liegt kein Fall des § 24 Nr. 2 EStG vor. Geht das Gehalt jedoch nicht am 25.3., sondern am 31.3. ein, so geht die Gehaltsforderung auf den Erben über. Die Gehaltsauszahlung bewirkt Einkünfte gemäß § 19 Abs. 1 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG. Der Vergleich der beiden Vorgänge verdeutlicht, daß § 24 Nr. 2 EStG beim Erben die Einkommensbesteuerung nachholt, wenn der Vorgang nicht bereits beim Erblasser selbst steuerbar war.[1)]

Der Sinn dieser Vorschrift ist darin zu sehen, daß "Beiträge, die an sich unter eine der ... Einkunftsarten fallen, nicht deshalb steuerfrei bleiben, weil sie nicht mehr unmittelbar demjenigen, in dessen Person sie begründet wurden, zufließen".[2)] Die dem Erben zugeflossenen Einnahmen und die bei ihm abgeflossenen Ausgaben[3)] sind ihm als eigene Einkünfte zuzurechnen.[4)] Der Erbe, der durch Universalsukzession in die Rechts-

---

1) vgl. dazu Jakob, a.a.O., 73

2) RFH, Urteil v. 25.6.1930, VI A 916/30, RStBl 1930, 618, 619

3) BFH, Urteil v. 19.12.1975, VI R 157/72, BStBl II 1976, 322, 323

4) BFH, Urteil v. 25.3.1976, a.a.O. 489; FG München, Urteil vom 29.7.1981, IX 132/79 F, EFG 1982, 179; Tipke, Klaus, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1, 9: "§ 24 Nr. 2 EStG läßt sich

stellung des Erblassers einrückt, erhält die Einkünfte kraft eigenen Rechts. Er hat die Einkünfte mit seinem persönlichen Steuersatz - nicht dem des Erblassers - zu versteuern. Abzugsfähig sind die Freibeträge, die in seiner Person liegen. Freibeträge, die in der Person des Erblassers begründet liegen, gehen mit dessen Person unter.

Trzaskalik[1] will dagegen diese Einkünfte noch dem Erblasser zurechnen, mit der Folge, daß sie in der letzten Veranlagung nach § 25 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen wären. Aus § 24 lasse sich nicht unbedingt entnehmen, ob der Erbe die Einkünfte als eigene oder als solche des Erblassers zu versteuern habe. Die Vorschrift entkräfte lediglich den Einwand des Erben, beim Erblasser sei mangels Zuflusses kein einkommensteuerlich erheblicher Sachverhalt verwirklicht. Die Zurechnung von Einkünften müsse unabhängig von der Art der Einkunftsermittlung sein. Ebensowenig könne der Zeitpunkt des Zuflusses darüber entscheiden, ob Einnahmen vom Erblasser oder vom Erben zu versteuern seien. Erblasser und Erbe hätten je ihre eigene Leistungsfähigkeit und dürften nur die Einkünfte aus eigener Beteiligung am Wirtschaftsleben versteuern.

Fortsetzung FN 4 Seite 69:
als eine besondere Zurechnungsvorschrift verstehen. Die Vorschrift beugt dem Einwand vor, der leistende Inhaber der Einkunftsquelle existiere nicht mehr; da der Rechtsnachfolger im Zeitpunkt der Leistung nicht Inhaber der Einkunftsquelle gewesen sei, könnten ihm die Einkünfte aus der Quelle nicht zugerechnet werden. Diesen Einwand läßt § 24 Nr. 2 EStG für den Sonderfall der Rechtsnachfolge einleuchtenderweise nicht gelten."

1) a.a.O. 109 ff; zustimmend Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 14. Aufl., Stuttgart 1985, § 24 Anm. 107; Jakob, a.a.O., 73, Biergans, a.a.O. 530

Die Auslegung des § 24 Nr. 2 EStG ist jedoch keine Frage nach der Zurechnung der Einkünfte, d.h. ob der Erbe oder der Erblasser die Einkünfte zu versteuern hat. Aufgrund der dem Einkommensteuerrecht immanenten Zurechnungsregeln hat der Erbe die Einkünfte zu versteuern, wenn er sie bezogen hat. Für vom Erblasser verwirklichte Einkommensteuertatbestände haftet er nach § 45 AO für die daraus resultierenden Steuerschulden.[1)]

Die von Trzaskalik[2)] geforderte nicht periodengebundene letzte Veranlagung wäre auch praktisch nicht durchführbar. Danach wären alle dem Erblasser zuzurechnenden Einnahmen und Ausgaben, auch wenn sie erst vom Erben getätigt würden, gem. § 25 Abs. 2 Satz 1 EStG in der letzten Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen. Das hätte entweder zur Folge, daß bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung nicht mehr Einnahmen und Ausgaben anzusetzen wären, sondern Forderungen und Verbindlichkeiten, oder daß mit der Veranlagung solange gewartet werden müßte, bis alle Einnahmen und Ausgaben geflossen sind. Eine Zurechnung vom Erben getätigter Ausgaben beim Erblasser würde auch zu dem mit dem Einkommensteuersystem nicht zu vereinbarenden Zustand führen, daß die Höhe der Einkünfte des Erblassers nicht feststeht, da sie vom Erben durch nachträgliche Ausgaben beeinflußt werden kann.[3)]

---

1) a.A. wohl Stadie, a.a.O., 75, wonach der Erbe Einkünfte entweder unmittelbar als eigene oder mittelbar über den Erblasser, für dessen Steuerschulden er nach § 45 AO einzustehen hat, zu versteuern hat.

2) a.a.O., 111

3) vgl. auch Stadie, a.a.O., 75 f

Die Frage, wie § 24 Nr. 2 EStG auszulegen ist, kann vielmehr nur lauten, ob die Einkunftsart des Erblassers beim Erben beibehalten wird und eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- bzw. Privatvermögen auch beim Erben erhalten bleibt und ob schließlich die Einkünfte nach den persönlichen Verhältnissen des Erblassers oder des Erben zu versteuern sind.

Ausgehend vom bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gesamtrechtsnachfolge ist festzustellen, daß der Erbe in die gesamte Rechtsposition des Erblassers einrückt. Er übernimmt die Quelle, aus der die Einkünfte fließen. Die Einkünfte behalten also die gleiche Qualifikation, die sie beim Erblasser hatten. Erzielte der Erblasser aus der Vermietung von Wohnungseigentum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so erzielt sie auch der Erbe, wenn die Einkünfte ihm nachträglich zufließen. Hatte der Erblasser aus einer Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, so hat der Erbe für die ihm aus der Beteiligung zuzurechnenden Einkünfte dieselbe Einkunftsart. Erzielte der Erblasser aus seiner Tätigkeit als Arzt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, so hat auch der Erbe, dem noch Honorarforderungen des Erblassers zufließen, diese Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu versteuern. Fehlt dem Erben - im Fall der freiberuflichen Tätigkeit - die Qualifikation, so darf er die Tätigkeit des Rechtsvorgängers nicht ausüben.

Aus der Beibehaltung der Einkunftsart folgt z.B., daß die Witwe eines Vorstandsmitglieds einer Kapitalgesellschaft die Tantieme ihres verstorbenen Ehemannes als Arbeitslohn bezieht; die Witwe eines Rechtsanwaltes oder Arztes die Bezüge aus der früheren Tätigkeit als Einkünfte aus einem freien Beruf.[1] Bezüge, die die Witwe eines Arztes aus einem bei einer kassenärztlichen Vereinigung angesammelten Fonds erhält (sog. Einnahmegewähr im Todesjahr oder "Gnadenvierteljahr") sind nachträgliche freiberufliche Einkünfte.[2] Entsprechend gehören das Sterbegeld sowie Witwen- und Waisenruhegehalt, die ihren Rechtsgrund in einem Arbeitsverhältnis des Erblassers haben, beim Erben zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.[3] Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören beim Erben ferner die Vorteile aus der Ausübung eines Ankaufsrechts, das der Erblasser im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses erworben hatte und vom Ehegatten des verstorbenen Arbeitnehmers oder seinen Kindern ausgeübt werden konnte.[4] Ferner gehören Kapitalabfindungen des Arbeitgebers an den Erben zur Abgeltung von Pensionsansprüchen des Erblassers zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Erben.[5]

---

1) RFH, Urteil v. 5.3.1930, VI A 1862/29, RStBl 1930, 269; Urteil v. 26.10.1933, VI A 2067/32, RStBl 1934, 404; Urteil v. 15.5.1930, VI A 1958/29, RStBl 1930, 581

2) BFH, Urteil v. 14.4.1966, IV 335/65, BStBl III 1966, 458

3) RFH, Urteil v. 18.10.1933, VI A 595/33, RStBl 1934, 15, 15

4) FG München, Urteil v. 29.7.1981, a.a.O., 179

5) Zimmermann in Frotscher, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. 3, Freiburg i. Br., Stand Okt. 1985, § 24 Anm. 139

Die Beibehaltung der Einkunftsart hat u.a. zur Folge, daß durch den Tod des Unternehmers das Betriebsvermögen bei seinem Erben nicht automatisch ins Privatvermögen übergeht.[1] Das bedeutet, daß der Erbe eines Künstlers, der die vom Erblasser angefertigten Kunstwerke unmittelbar nach dessen Tod veräußert, Gewinne aus selbständiger Arbeit bezieht, es sei denn, die Kunstwerke wurden zuvor nachweislich in sein Privatvermögen überführt.[2] In dem vom RFH[3] zu beurteilenden Fall verkaufte die Witwe eines Komponisten nach mehreren Jahren die Handschriften ihres Mannes. In diesem Tätigwerden war kein ausreichender Zusammenhang mehr zwischen der freien Berufstätigkeit des Komponisten und der Veräußerung zu sehen. Die Handschriften waren Privatvermögen und hatten erst im Laufe der Zeit Sammlerwert bekommen. Sie waren nicht mehr dazu geeignet, die schöpferische Tätigkeit des Komponisten zur Wirkung zu bringen. § 24 Nr. 2 EStG konnte daher nicht Anwendung finden.

Das zweite noch offene Problem ist, welche persönlichen Verhältnisse innerhalb der Einkunftsart maßgebend sind, die des Erben oder die des Erblassers.

Dem Einkommensteuerrecht liegt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit[4] in besonderem Maße

---

1) BFH, Urteil v. 7.10.1965, IV 346/66 U, BStBl III 1965, 666

2) OFH, Urteil v. 23.5.1949, III 46/48 U, BayFMBl 1949, 246

3) Urteil v. 27.8.1942, IV 52/42, RStBl 1942, 1073

4) die in der Literatur vorgenommene Unterscheidung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit (vgl. Tipke, Steuerrecht, a.a.O., 287 ff) ist für die Belange der Arbeit ohne Bedeutung.

zugrunde.[1] Jeder ist nach Maßgabe seiner sich nach seinen konkreten tatsächlichen Verhältnissen ergebenden Leistungsfähigkeit angemessen zur Steuer heranzuziehen.[2] Die Leistungsfähigkeit ist aus jedem einzelnen Steuerabschnitt gesondert zu erfassen.[3] Hierbei sind allein die individuellen Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen maßgebend. Zu versteuern sind die Einkünfte von demjenigen, der sie 'erzielt' (§ 2 Abs. 1 EStG). Der Einwand von Trzaskalik,[4] daß bei Gesamtrechtsnachfolge die Einkünfte nicht mehr dem zugerechnet werden, der sie 'erwirtschaftet', ist nur bedingt richtig. Erhöht wird doch die Leistungsfähigkeit des Erben, der die nachträglichen Einkünfte erzielt, nicht die des Erblassers, auch wenn er die Einkunftsquelle geschaffen hat. Das Einkommensteuerrecht besteuert nicht die Quelle, sondern die daraus fließenden Einkünfte. Da die Leistungsfähigkeit des Erben erhöht wird, sind seine persönlichen Verhältnisse auch für die Besteuerung maßgebend.

---

1) amtl. Begr. zum EStRG 1974, BT-Drucks. 7/1470, 211 f; BVerfG st. Rspr. vgl. BVerfG, Urteil v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl II 1982, 717,725 m.w.N.; für die Literatur statt vieler Tipke, Steuerrecht, a.a.O. 55

2) Benda, Ernst, Die Wahrung verfassungsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht, DStZ/A 1984, 159, 160

3) Becker, Manfred, Die Einwirkung der Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften auf Steueransprüche - Ein Beitrag zur dogmatischen Stellung der §§ 4 und 5 StAnpG im Steuerrecht, Diss. Würzburg 1966, 93

4) a.a.O., 111

Dies gilt für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wie für andere Einkünfte.[1] Dementsprechend wird der Erbe eines Arbeitnehmers wegen des ererbten Arbeitslohns usw. selbst wie ein Arbeitnehmer behandelt (§ 1 Abs. 1 S. 2 LStDV). Bei Erhebung der Lohnsteuer ist die Lohnsteuerkarte des Erben zugrunde zu legen.

Der häufig verwendete Ausdruck "der Erbe setze die Person des Erblassers fort" ist irreführend. Einkommensteuerlich gibt es keine "Seelenwanderung" vom Erblasser zum Erben.[2] Der Erbe übernimmt lediglich aufgrund bürgerlich-rechtlicher Gesamtrechtsnachfolge die Einkunftsquelle des Erblassers. Die daraus noch fliessenden Einkünfte werden, auch wenn die Tätigkeit vom Erblasser verwirklicht wurde, vom Erben als eigene Einkünfte nach seinen persönlichen Verhältnissen besteuert.

Nicht zutreffend ist auch die Meinung Ring`s:[3] "Gäbe es nicht den § 24 Nr. 2 EStG, wären beim Erblasser entstandene Einkünfte, die erst dem Erben zufließen und wegen entgegenstehender Vorschriften nicht mehr beim Erblasser erfaßt werden können, einkommensteuerlich nicht erfaßbar, weil es sich dabei - streng genommen - um Nachlaßforderungen des Erben handelt, die unter die ErbSt fallen, aber keine Einkünfte im Sinne des § 2 EStG darstellen." Einkommensteuer und Erbschaftsteuer knüpfen aber, wie im folgenden gezeigt wird, an unterschiedliche Voraussetzungen an und können durchaus nebeneinander bestehen.

---

1) z.B. BFH, Urteil v. 29.7.1960, VI 265/58 U, BStBl III 1960, 404; betr. Witwenruhegehalt, das der Witwe vor ihrem Ableben nicht mehr zugeflossen war, sondern an die Erben ausbezahlt wurde

2) Ring, a.a.O. 27

3) ebenda, 27

III. Das Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer

Die Rechtsprechung hat als Grundsatz für das Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer herausgestellt, daß beide Steuerarten voneinander unabhängig sind und nebeneinander erhoben werden können.[1)]

Die Erbschaftsteuer belastet eine einmalige Bereicherung des Steuerpflichtigen. Zu versteuern ist der unentgeltliche Vermögenszuwachs durch Erwerb von Todes wegen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 ErbStG) oder - zur Vermeidung einer Umgehung - durch Schenkung unter Lebenden (§§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 ErbStG). Der einmalige Vermögensanfall gibt aber für eine Abgrenzung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer wenig her, denn auch aus sich ständig ergießenden Quellen (z.B. Arbeitsverhältnisse) können einmalige von der Einkommensteuer erfaßte Vermögenszugänge fließen. Der Erbschaftsteuer-Tatbestand wird darüber hinaus durch Unentgeltlichkeit konstituiert,[2)] während Einnahmen i.S.d. Einkommensteuerrechts durch eine steuerbare Leistung des Steuerpflichtigen ausgelöst werden. Bei der Einkommensteuer findet sich also ein gegenseitiges Verhältnis von Leistung und Gegenleistung, das die Unentgeltlichkeit eines solchen Vorgangs grundsätzlich ausschließt.[3)]

---

1) RFH, Urteil v. 14.5.1930, VI A 133/30, RStBl 1930, 704 f; Urteil v. 18.10.1933, VI A 1484/32, RStBl 1934, 406; BFH, Urteil v. 19.1.1956, IV 604/54, BStBl III 1957, 85; Urteil v. 1.3.1957, VI 57/55, BStBl III 1957, 139

2) Kapp, Reinhard, Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, 9. Aufl., Köln, 1984, Stand Dez. 1984, Einleitung, Rdnr. 13; Schulze-Osterloh, Joachim, Der "Bereicherungswille" bei der freibegigen Zuwendung im Schenkungsteuerrecht, StuW 1977,122

3) vgl. auch Jakob, a.a.O., 92; ähnlich Kapp, Einleitung Rdnr. 13 und BFH, Urteil v. 20.8.1965, VI 156/64 U, BStBl III 1965, 706

Zu einer Konkurrenz von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer kann es dagegen kommen, wenn ein Vermögensgegenstand, der im Erbfall übergeht, schon beim Erblasser zu dessen Lebzeiten eine (latente) Einkommensteuerschuld ausgelöst hat. Beim Erben stehen dann Erbschaftsteuer und Einkommensteuer nebeneinander.

Bei einem Anwalt, der seine Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, führt eine Honorarforderung bereits mit ihrer Entstehung zu einem aktivierungspflichtigen Vermögenswert und hat somit das Betriebsvermögen gewinnwirksam erhöht. Stirbt nun der Anwalt, so wird er mit seinem zu Lebzeiten bezogenen Einkommen veranlagt (§ 25 Abs. 2 EStG). Sein Erbe steht für diese Einkommensteuerschuld ein (§ 45 AO). Die Honorarforderung ist in der Person des Erben mit Erbschaftsteuer und mit einer vom Erblasser herrührenden Einkommensteuer belastet.

Solche Konkurrenzfälle lassen sich im Rahmen der Erbschaftsteuer lösen. Als Nachlaßverbindlichkeit mindert die vom Erblasser herrührende Einkommensteuer die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) und führt zu einer Wenigerbelastung. Einer einkommensteuerlichen Lösung bedarf es also nicht.

Stirbt der Anwalt und hat er seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelt, so fließen seinen Erben die rückständigen Honorare zu. Da sie zur Erbmasse gehören, unterliegen sie der Erbschaftsteuer. Da aber gleichzeitig die Honorare ihre Eigenschaft als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht verlieren, werden sie auch zur Einkommensteuer herangezogen. Im

Erbfallzeitpunkt war hier noch keine Einkommensteuer entstanden, so daß auch eine Minderung der Erbschaftsteuer-Bemessungsgrundlage nicht in Betracht kommen kann.[1)]

Der RFH[2)] sagt hierzu, es wäre nicht verständlich, wenn Einkommensteuer und später Erbschaftsteuer fällig würden, falls der Rechtsanwalt vor seinem Tode die Honorare bekommen hätte, andererseits zwar Erbschaftsteuer, aber keine Einkommensteuer gezahlt werden müsse, wenn die Honorare nach seinem Tode eingegangen wären. Entsprechend enthält dann auch die obige Entscheidung die Feststellung, daß die Erbschaftsteuer nicht zu den Werbungskosten gehört.[3)]

Der Gesetzgeber verfolgt mit den einzelnen Steuern unterschiedliche Ziele und knüpft die Steuerpflicht an die Verwirklichung unterschiedlicher Tatbestandsmerkmale. Infolgedessen ist die Frage nach der Steuerhäufung, d.h. nach dem Verhältnis einer Steuer zu einer

---

1) eine Ausnahme machte der RFH (Urteil v. 11.6.1941, III 57/41, RStBl 1941/701) bei der Lohnsteuer; sei bei der Erfüllung einer Forderung Lohnsteuer einzubehalten, so sei diese bei der Bewertung der Forderung abzusetzen, weil der Lohnsteuerabzug auch Dritten gegenüber, an die die Forderung abgetreten werde, vorzunehmen sei und die Forderung daher nur mit ihrem um die Lohnsteuer gekürzten Betrag wirtschaftlich verwertbar sei.

2) Urteil v. 25.6.1930, a.a.O., 618 f

3) ebenso, RFH, Urteil v. 14.8.1935, VI A 582/35, RStBl 1935, 1496; BFH, Urteil v. 15.11.1957, VI 79/55, BStBl III 1958, 103; vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 34; entsprechend sind Beratungskosten für Erbschaftsteuer keine Werbungkosten der Erben, vgl. BFH, Urteil v. 18.7.1972, VIII R 54/68, BStBl II 1972, 878

anderen, grundsätzlich dahin zu beantworten, daß der gleiche Sachverhalt mehrere Steuern verschiedener Art auslösen kann, sofern nicht gesetzlich ausdrücklich das Gegenteil bestimmt ist.[1)]

Um die Doppelbelastung aufzuheben oder zu ändern, werden in der Literatur verschiedene Möglichkeiten diskutiert:[2)]

a) Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer

Diese Regelung entspräche nicht dem Nebeneinander von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer. Beide Steuern knüpfen an unterschiedliche Besteuerungsmerkmale an und wollen im Normalfall eine "Doppelbelastung" der beim Erben anfallenden Vermögenswerte.

b) Abzug der Erbschaftsteuer als Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Sonderausgaben

Der Erbvorgang ist nach einhelliger Auffassung jedoch ein Vorgang in der Privatsphäre. Aus diesem Grund gehören alle Aufwendungen, die mit dem Erbvorgang zusammenhängen, in die Privatsphäre. Außerdem spielen sie sich nicht in der Einkommens-, sondern in der Vermögenssphäre ab. Ein Abzug der Erbschaftsteuer als Werbungskosten oder Betriebsausgaben scheidet daher aus steuersystematischen Gründen aus.[3)]

---

1) z.B. § 4 Nr. 9 UStG, § 3 Nr. 2 GrEStG; vgl. auch BFH, Urteil v. 4.6.1970, V R 96/66, 10/67, BStBl II 1970, 648, betr. USt und GetränkeSt

2) eine Darstellung der Möglichkeiten siehe bei Klotz, Werner, Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ/A, 1974, 347

3) vgl. auch RFH, Urteil v. 18.12.1930, VI A 1469/30, RStBl 1931, 381

Gegen einen Abzug als Sonderausgabe spricht, daß die im Erbschaftsteuergesetz vorgesehene Belastung durch den Abzug bei der Einkommensteuer unterlaufen würde. Wegen dieser Gründe wurde u.a. der Abzug der Vermögensteuer als Sonderausgabe beseitigt. Es wäre daher kaum verständlich, wenn nun der Erbschaftsteuerabzug eingeführt würde.

c) Berücksichtigung der späteren Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer

Dies wäre wohl die steuersystematisch noch "sauberste" Lösung. Ihr steht jedoch das bei der Erbschaftsteuer geltende Stichtagsprinzip entgegen, das nur den Abzug solcher Steuerschulden zuläßt, die im Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer dem Grunde nach bereits entstanden waren. Die Steuern, die nicht in der Person des Erben entstanden sind und von ihm nur in seiner Eigenschaft als Rechtsnachfolger zu zahlen sind, können wie andere Schulden vom Erwerb abgezogen werden. Die Einkommensteuer dagegen, die beim Erben die Doppelbelastung verursacht, hat dieser nicht für den Erblasser zu entrichten, sondern sie entsteht erst nach dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls in seiner eigenen Person. Wollte man sie, wie dies nach dem bei der Erbschaftsteuer geltenden Bereicherungsprinzip an sich notwendig wäre, bei der Erbschaftsteuerveranlagung berücksichtigen, so gäbe es dafür im wesentlichen zwei Möglichkeiten.[1] Man könnte entweder die Erbschaftsteuer zunächst vorläufig festsetzen und die Einkommensteuer, wenn sie entstanden ist, nachträglich berücksichtigen. Da die Einkommensteuer aber in mehreren Veranlagungszeiträumen entstehen kann, ergäben sich hier allerdings praktische Probleme. Die andere Möglichkeit wäre, die spätere

---

1) vgl. auch Klotz, a.a.O., 348

Einkommensteuerbelastung pauschal bei der Erbschaftsteuerveranlagung abzuziehen. Wegen seiner Ungenauigkeit ist diese Regelung aber abzulehnen.[1)]

Der Gesetzgeber hat sich aus diesen Gründen für eine vierte Möglichkeit entschieden, bei der die Doppelbelastung durch eine Ermäßigung der Einkommensteuer gemildert wird.

d) Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35 EStG)

Von einer vollständigen Beseitigung der Doppelbelastung (durch Freistellung oder Anrechnung) wurde bei der Einkommensteuerreform abgesehen; "denn es entspricht dem Nebeneinander von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, daß ein aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen beim Übergang von Todes wegen oder bei der Schenkung auch mit Erbschaftsteuer belastet wird."[2)] Andererseits wurde es als Härte angesehen, daß die bei bestimmten Erwerben später entstehende Einkommensteuerschuld nicht die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer mindern kann.

Die Vorschrift des § 35 EStG betrifft Fälle, in denen bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt wurden, die im gleichen Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben.

---

1) ähnlich Creszelius, Georg, Zusammentreffen von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, BB 1979, 1342, 1344; Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl., Köln 1985, 705

2) Bericht des Finanzausschußes, BT-Drucks. 7/2180, 21

Der Begriff "Einkünfte, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben" ist mißverständlich, weil der Erbschaftsteuer keine Einkünfte als Summe der Gewinne oder der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten unterliegen, sondern das im Zeitpunkt des Erbfalls vorhandene Vermögen Bemessungsgrundlage ist.[1] Die ungenaue Formulierung hat im Schrifttum unterschiedliche Auslegungen erfahren. Die Finanzverwaltung fordert als Voraussetzung für die Ermäßigung der Einkommensteuer, daß die von der Einkommensteuer erfaßten Einkünfte tatsächlich der Erbschaftsteuer unterlegen haben.[2] Nach Troll[3] hängt die Anwendung des § 35 EStG dagegen nur davon ab, daß die Einkünfte als Wirtschaftsgüter der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Es komme nicht darauf an, in welchem Umfang und mit welchem Wert dies der Fall gewesen sei. Die Auslegung von Troll ermöglicht die verhältnismäßig einfache Feststellung im Einzelfall, ob die Einkünfte dem Grunde nach der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Ihr steht aber entgegen,[4] daß die erbschaftsteuerliche Belastung mit den "Einkünften" verknüpft ist und es daher nahe liegt, unter der Formulierung "Einkünfte, die ... unterlegen haben" die Vermögensteile des Erblassers zu verstehen, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben, aber beim Erblasser noch nicht von der Einkommensteuer erfaßt werden konnten, weil erst nach dem Erbfall Vorgänge eintreten, durch

---

1) Littmann, § 35 Anm. 3; Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., München 1976, Stand Mai 1985, § 35 Anm. 8; Herrmann/Heuer/Raupach, § 35, Anm. 7

2) Abschnitt 213e Abs. 1 S. 4 EStR; ebenso Klotz, a.a.O., 349

3) Troll, Max, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 1980, Stand Dez. 1984, § 3 Anm. 138

4) so Blümich/Falk, § 35, Anm. 9

die die Vermögensteile sich bei der Ermittlung des Einkommens des Erben, z.B. als Einnahmen, erhöhend auswirken.

§ 35 EStG wird im Schrifttum auch sonst als wenig glückliche Lösung kritisiert.[1] Die von Trzaskalik[2] gebrachten Argumente können dem Gesetzgeber als Leitfaden für eine eventuelle Überarbeitung des § 35 EStG dienen. Das Prinzip der Universalsukzession und das für das Erbschaftsteuerrecht geltende Stichtagsprinzip wurden in § 35 EStG nicht reibungsfrei miteinander verknüpft. Das Einkommensteuerrecht erleichtert dem Erben die Betriebsfortführung durch den Verzicht auf die Aufdeckung der stillen Reserven. Dieses Bemühen würde konsequent fortgeführt, wenn dem betriebsfortführenden Erben im Erbschaftsteuerrecht ebenfalls eine Befreiung der stillen Reserven bei der Erbschaftsteuer zugebilligt würde. § 35 EStG bewirkt aber gerade das Gegenteil. Eine Milderung der Gesamtsteuerlast erfährt nur der Erbe, der den Betrieb entweder sofort veräußert oder nur kurzfristig fortführt.

Die vom Gesetzgeber getroffene "Härteregelung"[3] ist ein Versuch, die "Doppelbelastung" eines Sachverhalts mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer zu mildern. Aufgrund überwiegender Literaturmeinung verfehlt die Vorschrift diese Wirkung aber und gibt zu vielen Diskussionen Anlaß. Dies ist umso gravierender, als vom Besteuerungssystem keine Veranlassung für eine solche Regelung besteht.

---

1) Creszelius, a.a.O., 1342; Knobbe-Keuk, a.a.O., 705; Trzaskalik, a.a.O., 112

2) ebenda, 112

3) siehe Abschnitt 213e Abs. 1 S. 4 EStR

Beim Erben schließen sich Erbschaftsteuer und Einkommensteuer gegenseitig aus. Der Erbschaftsteuer unterliegt nur das Reinvermögen des Erblassers, das nach Abzug aller Verbindlichkeiten im Erbfallzeitpunkt, also auch sämtlicher Ertragsteuerschulden, verbleibt. Handelt es sich nun um einen der Erbschaftsteuer unterliegenden Zufluß aus der Erbmasse, der beim Erblasser nicht mehr ertragsteuerlich erfaßt werden konnte, sondern beim Erben der Einkommensbesteuerung unterliegt, so kann man wohl kaum von einer echten Doppelbelastung des Erben mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer sprechen. Abgesehen von den Verschiebungen hinsichtlich der Progression, gewisser Freigrenzen und Freibeträge u.a., die sich vor- und nachteilig auswirken können, wird dadurch im Grunde doch nur der Zustand hergestellt, der sich bei rechtzeitigem Zufluß beim Erblasser ertragsteuerlich ergeben hätte.[1)]

---

1) so auch Ring, a.a.O.

IV. Die Erbengemeinschaft und die Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht[1)]

1. Die Erbengemeinschaft

a) Die Erbengemeinschaft im Steuerrecht

Sind mehrere Erben vorhanden, so geht bürgerlich-rechtlich das Vermögen unabhängig von einer Teilungsanordnung auf die Miterben als Gesamthandsgemeinschaft über. Das Vermögen steht also allen Erben zur gesamten Hand zu. Bei der Erbauseinandersetzung findet dann eine weitere Übertragung der Nachlaßgegenstände statt. Diese Übertragung kann sowohl den Charakter einer Schenkung als auch einer Veräußerung tragen; sie kann aber auch eine Mischform von beiden sein.

Das Steuerrecht, das die tatsächlichen Verhältnisse wirtschaftlich betrachtet, übersieht diesen gemeinschaftlichen Zwischenerwerb durch die Erbengemeinschaft, wenn die Erbauseinandersetzung innerhalb angemessener Frist erfolgt.[2)] Erfolgt die Auseinandersetzung innerhalb angemessener Frist, so ist der Zwischenerwerb durch die Erbengemeinschaft steuerlich unerheblich. Das Einkommensteuerrecht geht hier von der Fiktion aus, daß der Erbe in der Erbauseinandersetzung den Nachlaßgegenstand unmittelbar vom Erblasser erhält.[3)]

---

1) spezielle Probleme bei den einzelnen Einkunftsarten werden unter Punkt D behandelt

2) BFH, Urteil v. 17.9.1970, IV R 178/67, BStBl II 1871, 87; Urteil v. 8.9.1971, I R 191/69, BStBl II 1972, 12; Urteil v. 9.8.1973, IV R 133/68, BStBl II 1974, 84

3) BFH, Urteil v. 29.5.1969, a.a.O., 615

Das Steuerrecht unterscheidet sich vom bürgerlichen Recht noch weiter dadurch, daß es die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, regelt, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist.[1] Für die für die Besteuerung erforderlichen Fälle wird das privatrechtliche Institut der Gesamthand "wirtschaftlich ausgedeutet";[2] d.h., jeder Gesamthänder sieht sich als Teilhaber zu Bruchteilen. Diese Aufspaltung der Gesamthand ist jedoch nur ein gedanklicher Vorgang, eine Fiktion einer Bruchteilsgemeinschaft für steuerliche Zwecke. Daraus folgt z.B., daß ein einer Erbengemeinschaft gehörendes Grundstück nur insoweit Betriebs- oder Sonderbetriebvermögen eines Gewerbebetriebes sein kann, als die Miterben an dieser Gesellschaft beteiligt sind.[3]

Die steuerliche Fiktion des unmittelbaren Erwerbs vom Erblasser setzt allerdings voraus, daß die Erben zwischenzeitlich nicht die Verhältnisse so gestaltet haben, daß auch bei wirtschaftlicher Betrachtung der "Zwischenerwerb" durch die Erbengemeinschaft nicht wegzudenken ist. Z.B.: Die Erben haben sich zwischenzeitlich ins Grundbuch eintragen lassen und sind auch als Erbengemeinschaft gegenüber den Mietern aufgetre-

---

1) § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; soweit die Besteuerung die Gesamthand erfaßt, ist die Abweichung von der Regelzurechnung nicht erforderlich. Eine Abweichung ist nur notwendig, soweit die Besteuerung die Gesamthänder erfaßt, weil in diesem Fall nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder steuerrechtsfähig sind.

2) BFH, Urteil v. 24.6.1981, III R 49/78, BStBl II 1982, 2, 4; Riewald in Becker, Enno/Riewald, Alfred/Koch, Carl, RAO, Kommentar, Bd. I, 9. Aufl., § 11 StAnpG, Anm. 4 Abs. 1

3) BFH, Urteil v. 24.4.1975, IV R 115/73, BStBl II 1975, 580

ten. Hier wird man den Zwischenerwerb durch die Erbengemeinschaft nicht verneinen können, auch wenn die Erbauseinandersetzung innerhalb angemessener Frist erfolgen sollte. Ganz ohne Beachtung darf aber auch der Wille der Parteien nicht sein.[1)]

Dennoch ist die Erbengemeinschaft als Personengemeinschaft nicht unbeachtlich. Dies gilt insbesondere für den Fall, daß sich die Erbengemeinschaft zum Schluß eines Kalenderjahres noch nicht auseinandergesetzt und die Erben daher gemeinschaftliche Einkünfte haben.

b) Die Einkünfte der Erbengemeinschaft

Da die Erbengemeinschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, werden die Einkünfte der Gemeinschaft auf die einzelnen Erben aufgeteilt. Sind mehrere Personen an einer Einkunftsquelle beteiligt, so werden die Einkünfte hieraus grundsätzlich für alle Beteiligten gesondert festgestellt (§ 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 AO).

Die Einkünfte werden regelmäßig entsprechend der Quote der einzelnen Erben am Nachlaß aufgeteilt. Unter den Erben können aber, insbesondere im Hinblick auf die künftige Erbteilung, abweichende Vereinbarungen getroffen werden. Allerdings erhebt sich hier die Frage, ob nicht seitens der verzichtenden Erben eine einkommensteuerliche unbeachtliche Einkommensverwendung vorliegt.[2)] Solche Bedenken bestehen jedoch nicht, soweit

---

1) vgl. auch Schulze zur Wiesche, Dieter, Die Rechtsprechung der letzten drei Jahre zur Erbauseinandersetzung, DB 1983, 957, 958

2) vgl. FG Düsseldorf, Kammer in Köln, Urteil v. 29.10.1962, VIII 75/61 F - rkr. (nicht revisibel), EFG, 1963, 305, 306

von den Beteiligten bürgerlich-rechtliche, klare und schriftliche Vereinbarungen getroffen werden und die Einkünfte nur einzelnen oder einem Miterben zufließen, unter späterer Anrechnung im Auseinandersetzungsverfahren.[1] Eine abweichende Aufteilung ist einkommensteuerlich auch anzuerkennen, "wenn Erben, weil die eingetretene Erbfolge nach ihrer übereinstimmenden Auffassung nicht dem wahren Willen des Erblassers entspricht, sich alsbald nach dem Erbfall über eine andere Verteilung der Einkünfte einigen, um dem wahren Willen des Erblassers Rechnung zu tragen."[2]

Die Erbengemeinschaft erzielt grundsätzlich von der Qualifikation her die gleichen Einkünfte wie der Erblasser.[3] Soweit der Erblasser Einkünfte aus Gewerbebetrieb hatte, sind diese auch bei den Erben als solche aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Befindet sich demnach im Nachlaß ein Gewerbebetrieb, so erzielen die Erben Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[4] Das setzt aber nicht notwendig voraus, daß die Erben selbst Mitunternehmer geworden sind.[5]

---

1) FG Düsseldorf, ebenda, 306

2) BFH, Urteil v. 8.2.1963, VI 298/61, HFR 1963, 250, 251; ebenso Urteil v. 28.2.1958, VI 283/57, DB 1959, 696

3) Besonderheiten einzelner Einkunftsarten - z.B. Einkünfte aus selbständiger Arbeit - siehe unten Punkt D

4) BFH, Urteil v. 8.9.1971, a.a.O., 13; Urteil v. 21.1.1978, IV R 5/75, BStBl II 1978, 333, 334

5) BFH, Urteil v. 8.9.1971, a.a.O., 13; Urteil v. 4.12.1974, I R 149/72, BStBl II 1975, 295, 296; Urteil v. 12.1.1978, a.a.O., 334

2. Die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft[1)]

Unter Punkt B:III.1.a.bb. wurden verschiedene Wege, auf denen die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft erfolgen kann, aufgezählt. Besonders interessant für die vorliegende Arbeit ist die dritte Alternative, nämlich die Übernahme eines größeren Teils des Nachlasses, als der Erbquote entspricht oder des ganzen Nachlasses durch einen oder mehrere Miterben gegen Zahlung an die übrigen Miterben. Hier stellt sich die Frage, ob und inwieweit ein entgeltliches Anschaffungsgeschäft vorliegt.

Bei Veräußerung der Nachlaßgegenstände und anschließender Teilung des Erlöses unter den Miterben ergeben sich keine einkommensteuerrechtlichen Probleme, die eine Besonderheit der Erbauseinandersetzung darstellen. Die erzielten Erlöse werden auf die einzelnen Miterben entsprechend ihrer Erbquote aufgeteilt. Eine eventuelle Versteuerung der Erlöse richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts über die Besteuerung der Veräußerung von Vermögen - Privat- und Betriebsvermögen.

Die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft kann aber

---

1) die von mir gemachten Ausführungen befassen sich mit den Auswirkungen der zivilrechtlichen Grundsätze auf das Steuerrecht. Es ist jedoch auch die umgekehrte Blickrichtung denkbar. In dem Aufsatz "unerwünschte und geplante Steuerfolgen der Erbauseinandersetzung", NJW 1985, 2454, befaßt sich Streck mit der Steuergefahr der Vertrags- und Testamentsgestaltung und der Umsetzung gewollter Steuerfolgen in die zivilrechtliche Gestaltung.
Erbfall und Erbauseinandersetzung werfen zwar eine Vielzahl einkommensteuerlicher Probleme auf. Das wichtigste - und faszinierendste - ist jedoch die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung; Mönch, Dietmar, Erbfall und Erbauseinandersetzung im Steuerrecht, DStR 1985, 551, 553

auch in der Form einer Natural- oder Realteilung vorgenommen werden. Wie eine solche Realteilung steuerlich zu beurteilen ist, ist vom BFH[1] betreffend die Auseinandersetzung durch Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften entschieden worden. Da Erbengemeinschaften, die ein Unternehmen handelsrechtlich in ungeteilter Erbengemeinschaft fortführen, sich in ihrem Rechtscharakter und ihrer Verselbständigung (Gesamthand) nicht grundlegend von Personenhandelsgesellschaften unterscheiden,[2] müssen die Grundsätze dieser Rechtsprechung auch hier anwendbar sein. D.h., die Realteilung des Gesellschaftsvermögens ist primär eine Betriebsaufgabe durch die Gemeinschaft (§ 16 Abs. 3 EStG). Sie führt dazu, daß ein Aufgabegewinn in Höhe des Unterschieds zwischen Buchwert und dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anfällt. Bei den einzelnen Miterben (-unternehmern) entsteht ein Aufgabegewinnanteil in Höhe des Unterschieds zwischen dem gemeinen Wert der ihm zugeteilten Wirtschaftsgüter und dem Buchwert ihrer Kapitalkonten. In einer Art umgekehrten Anwendung des § 24 UmwStG ist es aber auch möglich, die Fortführung der Buchwerte der zugeteilten Wirtschaftsgüter zu wählen und dadurch eine Gewinnrealisierung zu vermeiden. Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist jedoch, daß die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt bleibt.

Die Beteiligten an einer Mitunternehmerschaft haben also - unter bestimmten Voraussetzungen - ein Wahlrecht zwischen Gewinnverwirklichung und Buchwertfortfüh-

---

1) Urteil v. 19.1.1982, a.a.O., 456

2) Palandt, § 2032 Anm. 4

rung.[1] Daß die Grundsätze der Realteilung auf die Erbauseinandersetzung im betrieblichen Bereich anwendbar sind, wurde oben bereits bejaht; zu untersuchen ist, ob sie auch bei der Auseinandersetzung im privaten Bereich Geltung haben können.

Der Grund für die Verwirklichung des Gewinns im Fall der Realteilung wurde bisher meist darin gesehen, daß die Miteigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft getauscht werden und dabei nach den Grundsätzen über die Gewinnverwirklichung beim Tausch durch Ansatz des gemeinen Werts der hingegebenen Miteigentumsanteile ein Gewinn entsteht.[2] Diese Auffassung steht im Widerspruch zum Zivilrecht. Bei einer Auseinandersetzung durch Realteilung nach Auflösung der Personenhandelsgesellschaft[3] wird das Miteigentum zur gesamten Hand nicht dadurch beendet, daß die einzelnen Gesellschafter wechselseitig ihre Miteigentumsanteile tauschen, sondern dadurch, daß die Gesellschaft ihre Wirtschaftsgüter an die einzelnen Gesellschafter übereignet.[4] Die neuere Rechtsprechung des BFH wendet nun diese Grundlagen an, indem sie bei Ermittlung der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft die Selbständigkeit der Gesellschaft anerkennt und die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO in den Hintergrund

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 366, m.w.N.; Knobbe-Keuk, 459 ff

2) BFH, Urteil v. 10.2.1972, IV 317/65, BStBl II 1972, 419,; Biergans, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, DStR 1976, 387, 390 ff

3) §§ 131, 145, 158, 161 Abs. 2 HGB

4) Hueck, a.a.O., 479 f; Keuk, Brigitte, Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften, DB 1972, 598; Döllerer, Georg, Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ 1982, 267

drängt.[1] Die reale Teilung einer Personengesellschaft stellt also eine Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG dar. Trotz der an sich gebotenen Gewinnverwirklichung räumt der BFH den Gesellschaftern ein Wahlrecht ein, die Buchwerte der zugeteilten Wirtschaftsgüter fortführen zu dürfen und dadurch die Gewinnverwirklichung zu vermeiden, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Der BFH beruft sich damit auf die Erwägungen die dem Wahlrecht bei Sacheinlagen[2] und beim Einbringen eines Betriebs oder Teilbetriebs[3] zugrunde liegen.

Eine Übertragung dieses Wahlrechts auf die reale Teilung von Privatvermögen ist nicht geboten. Im Privatvermögen stellt sich nicht das Problem der Versteuerung stiller Reserven;[4] darüberhinaus ist das Wahlrecht bei der realen Teilung speziell auf das Betriebsvermögen zugeschnitten und somit nicht auf das Privatvermögen übertragbar.

Das führt dazu, daß die Erbauseinandersetzung in Form der realen Teilung des Nachlasses im privaten Bereich immer zu Anschaffungskosten bei den übernommenen Wirtschaftsgütern führt, denn die Miterben setzen sich nicht über Buchwerte, sondern über Verkehrswerte auseinander.

---

1) BFH, Urteil v. 19.1.1982, a.a.O., 456; Urteil. v. 25.11.1980, VIII R 32/77, BStBl II 1981, 419, m.w.N.

2) BFH, Urteil v. 15.7.1976, a.a.O., 778

3) § 24 UmwStG

4) eine Ausnahme bilden die Einkünfte gemäß § 17 und § 23 EStG; siehe hierzu unten die Punkte D.I.3. und 8.b.bb.

Erfolgt lediglich eine Teilauseinandersetzung dergestalt, daß entweder einzelne Miterben oder einzelne Nachlaßgegenstände vollständig ausscheiden und im übrigen die Erbengemeinschaft fortbesteht, so ergeben sich keine anderen Probleme wie bei den oben aufgeführten Fällen.[1)]

Im folgenden wird daher versucht, Gründe für die Behandlung der Erbauseinandersetzung als entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang aufzuzeigen und Rechtsprechung und Schrifttum zu analysieren.

a) Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Vorgangs

Abweichend von der zivilrechtlichen Rechtslage, wonach die Erben bei der Auseinandersetzung die auf sie übergehenden einzelnen Gegenstände der Erbmasse von der Erbengemeinschaft erwerben,[2)] wertet der BFH Erbfall und Erbauseinandersetzung seit Mitte der sechziger Jahre als einen einheitlichen Vorgang.[3)] Es wird ein unmittelbarer Erwerb vom Erblasser des verbliebenen Erben fingiert.

---

1) a.A. BFH, Urteil v. 9.7.1985, IX R 49/83, BStBl II 1985, 722 ; siehe dazu im einzelnen unten Punkt a)

2) Wendt, K.-F., Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, Inf. 1981, 481; Mittelbach, Rolf, Übertragung von Betriebsvermögen aus privatem Anlaß, DStR, 1981, 404; Nissen, Karl-Heinz, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzsteuerrecht, zu Personengesellschaften und bei Erbfällen, DB, Beil. 15/1982, 7

3) für die Auseinandersetzung im betrieblichen Bereich: BFH, Urteil v. 7.10.1965, a.a.O., 666; Urteil v. 23.4.1971, IV 201/65, BStBl II 1971, 686; Urteil v. 10.8.1972, a.a.O., 9; Urteil v. 19.5.1983, IV R 138/79, BStBl II 1983, 380; für die Auseinandersetzung im privaten Bereich: BFH, Urteil v. 5.11.1974, VIII R 81/69, BStBl II 1975, 411; Urteil v. 7.10.1980, VIII R 111/78, BStBl 1981, 157

Gehört zum Nachlaß z.B. ein gewerbliches Unternehmen, so kommt es deshalb bei den weichenden Miterben nicht zu einem Veräußerungsgewinn und bei den übernehmenden Miterben nicht zu Anschaffungskosten. Dies gilt jedoch nur, wenn die Auseinandersetzung innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt[1] und die weichenden Erben in der Zeit zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung noch nicht in eigener Person die Tatbestandsmerkmale einer Mitunternehmerschaft erfüllen. Der zeitliche Zusammenhang hat die Bedeutung eines Beweisanzeichens, daß die weichenden Miterben noch keine oder schon eine (eigene) Mitunternehmerstellung erlangt haben.[2] Als Zeitpunkt des Übergangs auf den einzelnen Erben wird dann steuerlich (rückwirkend) der Zeitpunkt des Erbfalls zugrunde gelegt.[3]

Die Auseinandersetzung von Privatvermögen ist steuerlich insoweit unbeachtlich, wie die Veräußerungsvorgänge sich allein im Privatbereich abspielen. Von Be-

---

1) i.d.R wird von einer Frist von zwei Jahren ausgegangen; vgl. BFH, Urteil v. 7.2.1980, IV R 178/76, BStBl II 1980, 383; Urteil v. 19.1.1982 VIII R 21/77, BStBl II 1982, 456; bei größeren Erbfällen und schwierigen Auseinandersetzungen kann auch eine längere Frist angemessen sein; eine Erbauseinandersetzung 14 Jahre nach dem Erbfall ist dagegen kein unentgeltlicher Vorgang mehr, FG Köln, Urteil v. 16.10.1984, IX 183/82 E - rkr., EFG 1985, 168; vgl. Nissen, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 8; Zusammenstellung der Rspr. bei Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 69 und 76

2) vgl. auch Wendt, a.a.O., 482

3) BFH, Urteil v. 7.2.1980, a.a.O., 384

deutung ist die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Erwerbs aber bei der Auseinandersetzung von Grundvermögen. Hat der Erbe dieses im Rahmen der Erbauseinandersetzung unentgeltlich übernommen, so hat er insoweit auch keine Anschaffungskosten, als er Abfindungen an die übrigen Erben für die Übernahme des Grundstücks bezahlt hat. In diesem Fall hat er die Buchwerte des Erblassers fortzuführen. Von Bedeutung ist die Frage, ob entgeltlicher oder unentgeltlicher Erwerb auch für die Übertragung einer wesentlichen Beteiligung des Erblassers auf einen Erben. Im Fall eines entgeltlichen Erwerbs erhöhen sich für den Erwerber die Anschaffungskosten für die wesentliche Beteiligung um den Betrag der Abfindung. Im Fall des unentgeltlichen Erwerbs gelten die Anschaffungskosten des Erblassers. Bei einer späteren Veräußerung hätte der Erwerber einen höheren Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 17 Abs. 2 EStG).

Diese Sachbehandlung der Erbauseinandersetzung wurde jedoch nicht immer in dieser Weise durch die Rechtsprechung getragen. Der RFH beurteilt den Erwerbsvorgang als insoweit unentgeltlich, als er dem Anteil des erwerbenden Miterben entsprach. Im übrigen liege, was Abstandszahlungen an die weichenden Erben angehe, ein entgeltlicher Erwerb vor.[1] Dem folgte der BFH zunächst, als er entschied, daß dann, wenn ein Miterbe bei einer Erbauseinandersetzung Grundstücke übernehme und die Anteilsrechte der Miterben ablöse, in Höhe des eigenen Anteils von der Erbmasse ein unentgeltlicher, im übrigen ein entgeltlicher Erwerb vorliegt.[2] Diese Rechtsprechung beruhte darauf, daß die zivilrechtliche

---

1) RFH, Urteil v. 8.11.1933, VI A 1488/31, RStBl 1934, 295

2) BFH, Urteil v. 6.12.1957, VI 166/56 U, BStBl III 1958, 33

Wertung der Erbauseinandersetzung auch der steuerlichen Betrachtung zugrunde gelegt wurde. Zivilrechtlich wird in einem Auseinandersetzungsvertrag, bei dem Ausgleichszahlungen vereinbart werden, zumeist ein Kaufvertrag,[1] in jedem Fall aber ein entgeltliches Rechtsgeschäft gesehen.

Steuerlich erfuhr die Rechtsprechung des RFH und BFH spätestens im Jahr 1963 eine Wende, als nunmehr der Erwerb eines Gewerbebetriebs aus dem Nachlaß insgesamt als unentgeltlicher Vorgang angesehen wurde, selbst wenn an die weichenden Erben Ausgleichszahlungen geleistet wurden.[2] Diese Rechtsprechung wurde in den Folgejahren fortgeführt.[3]

Sie dient nach den Ausführungen des BFH[4] der inhaltlich verkürzten Darstellung von Wertungen, die nur für bestimmte Problembereiche entwickelt worden waren, nämlich für die Beurteilung von Erbfallkosten als Privatausgaben und für die Verneinung einer Gewinnrealisierung im Rahmen einer mit dem Erbfall zeitlich eng verknüpften Erbauseinandersetzung. In der Meinung, bei schweigendem Gesetz eine echte oder vermeintliche Gesetzeslücke im Wege extensiver Auslegung zu füllen, hat

---

1) BGH, Urteil v. 26.2.1953, IV ZR 207/52, DNotZ 1955, 406

2) BFH, Urteil v. 26.7.1963, VI 334/61 U, BStBl III 1963, 480

3) siehe Urteile in FN 3, Seite 95

4) Urteil v. 19.5.1983, a.a.O.

sich die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung selbst Probleme geschaffen.[1] Zwar ist es konsequent, den übernehmenden Miterben den Ansatz zusätzlicher Anschaffungskosten für das übernommene Betriebsvermögen zu verwehren, wenn bei den weichenden Miterben ein Veräußerungsvorgang und damit ein Veräußerungsgewinn verneint wird, der Anwendungsbereich dieser Fiktion sollte aber von ihrer Funktion her begrenzt werden.[2] Das FG Baden-Württemberg führte zu dem Problem Erbauseinandersetzung im rechtskräftigen Urteil vom 24.4.1980 aus: "Die im betrieblichen Bereich mit der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründete BFH-Rechtsprechung steht im Widerspruch zum bürgerlichen Recht und sollte deshalb nicht mehr als nötig ausgedehnt werden."[3]

Ein Punkt wurde bei allen Verfahren nicht geprüft: es ist die Frage danach, ob die geleisteten Ausgleichszahlungen nach dem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ausgeglichen sind. Ist dies der Fall, so ist in jedem Fall von einem entgeltlichen Erwerb zwischen den einzelnen Miterben auszugehen. Die bezahlten Beträge stellen Anschaffungskosten bzw. Veräußerungskosten dar. Für den Fall der Erbauseinandersetzung gilt, daß das gesetzliche Tatbestandsmerkmal "Anschaffungskosten" durch Richterrecht nicht modifiziert werden kann. Der Vorrang des Gesetzes muß beachtet werden. Dieser Verfassungsgrundsatz hat zum einen zur Konsequenz, daß der gesetzliche Begriff der Anschaffungskosten auch nicht teilweise abbedungen werden kann. Vor allem besteht

---

1) so auch Stöcker, Hans A., Die einkommensteuerliche Behandlung der Unternehmensvererbung - Eingriff in die Erbrechtsgarantie, WM 1981, 570

2) FG Düsseldorf, Urteil v. 29.5.1979, III 298/76F, EFG, 1979, 481

3) VI 561/77, EFG 1980, 493

eine weitere Konsequenz darin, daß ohne gesetzliche Grundlage der Begriff Anschaffungskosten nicht mit Blick darauf abgewandelt werden darf, welche steuerliche Behandlung beim weichenden Erben wünschenswert erscheint.[1)]

Falls die Ausgleichszahlung nicht dem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung entspricht, so entsteht die weitere Frage, ob ggf. eine gemischte Schenkung, eine Schenkung unter Auflage oder eine reine Schenkung vorliegt. Nur in den zwei letztgenannten Fällen würde es sich um eine unentgeltliche Zuwendung unter den einzelnen Miterben handeln.[2)] Entgegen der Meinung des FG Hamburg [3)] spielt die von den Erben gewählte Form der Abfindung eine erhebliche Rolle, denn das Steuerrecht hat die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Besteuerung zugrunde zu legen.

Auf keinen Fall liegt aber ein Erwerb vom Erblasser vor. Der Vorschlag Elsners,[4)] die Erbauseinandersetzung aufzuspalten in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil und den entgeltlichen Teil den Sekundärfolgen zuzuordnen, während der unentgeltliche Teil als Primärfolge dem privaten Bereich zugeordnet wird, ist nicht begründet. Der Erbfall und die sich anschließende Auseinandersetzung darf weder in Primär- oder Sekundärfolgen, noch in Spätfolgen aufgespalten

---

1) FG Düsseldorf, Urteil v. 19.6.1984, III 430/81 E, Rev. eingel., EFG 1985, 66

2) es ist danach zu unterscheiden, ob die Auseinandersetzung unter den Miterben anhand der Buchwerte oder der Verkehrswerte erfolgt.

3) Urteil v. 14.3.1983, I 150/80 - Rev. eingel., EFG 1983, 545, 546

4) von Elsner, Dietrich, Betriebsausgaben bei Anteilserwerb durch Miterben, BB 1983, 1782, 1783

werden, sondern ist funktional zu betrachten. Im übrigen stellen sich Probleme über Abfindungszahlungen ausscheidender Anteilseigner nicht nur bei der Erbauseinandersetzung. Beim Gesellschafterwechsel oder -austritt ergeben sich ähnliche Probleme. Hier entscheidet lediglich das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung über die entsprechende Sachbehandlung.

Die Behauptung, bei der Erbauseinandersetzung handle es sich um einen erbrechtlichen außerbetrieblichen Vorgang, erweist sich bei näherer Prüfung als Leerformel. Daß die Erbauseinandersetzung einen erbrechtlichen Vorgang darstellt, bedeutet noch nicht, daß die übertragenen Vermögenswerte bürgerlich-rechtlich als unentgeltlich erworben anzusehen sind. Für die einkommensteuerliche Beurteilung läßt sich daraus, daß die Bestimmungen des BGB über die Erbauseinandersetzung zum Erbrecht gehören, nichts herleiten. Auch ersetzt eine Behauptung - auch bei häufiger Wiederholung - nicht eine rechtliche Begründung. Wenn die Erbauseinandersetzung ihrer Natur nach ein außerbetrieblicher Vorgang wäre, so dürfte der BFH auch bei Mitunternehmerstellung der Miterben, keinen entgeltlichen Vorgang bei der Erbauseinandersetzung annehmen.[1)]

Bei der Prüfung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erbfall und der sich anschließenden Auseinandersetzung ist streng zu unterscheiden, "wessen Privatangelegenheiten geregelt werden."[2)] Während Verbindlichkeiten, die durch den Erbfall entstehen, in untrennbarem Zusammenhang damit zu sehen sind, trifft der Erbe bei der Erbauseinandersetzung eine eigene wirtschaftliche Disposition im Hinblick auf

---

1) vgl. auch Paus, a.a.O., 218

2) FG Saarland, Urteil v. 8.3.1985, I 106/83 - rkr., EFG 1985, 386, 387

die künftige Einkunftserzielung. In diesem Fall verfolgt der Erbe eigene wirtschaftliche Ziele.[1] Der BFH[2] anerkennt zwar den Grundsatz, daß für die steuerliche Berücksichtigung einer Verbindlichkeit auf den Anlaß ihrer Entstehung abzustellen ist; er würgt aber diesen Ansatz im nächsten Augenblick damit ab, daß jeder Erbfall und die damit verbundene Auseinandersetzung zwangsläufig privat veranlaßt ist.

Die vom BFH seit 1963 vollzogene Wendung - weg vom Zivilrecht - entbehrt einer vernünftigen Begründung. Die Festlegung einer Zeitdauer, innerhalb derer die Auseinandersetzung der Miterben als ein privater Vorgang des Erben direkt vom Erblasser angesehen wird, ist willkürlich. Außerdem haben es die Erben in der Hand, diesen durch die Rechtsprechung normierten angemessenen Zeitraum nach dem Erbfall verstreichen zu lassen und dann erst die Erbauseinandersetzung zu betreiben.[3]

Aber auch im Hinblick auf die Tatsache, daß es die einzelnen Miterben in der Hand haben, ob sie als Mitunternehmer auftreten wollen oder nicht, erscheint die Rechtsprechung nicht fundiert genug. Durch diese relativ einfachen Gestaltungsmöglichkeiten können die Miterben den Vorgang der Auseinandersetzung in jede beliebige Richtung steuern.

Was hier für den betrieblichen Bereich gesagt wurde, muß in gleicher Weise für die Auseinandersetzung der

---

1) Urteil v. 17.4.1985, I R 101/81, BStBl II 1985, 510, 511

2) FG Saarland, ebenda, 387

3) vgl. auch FG des Saarlandes, a.a.O., 117

Erbengemeinschaft im privaten Bereich gelten.[1] Für die vertretene Ansicht spricht auch der Grundsatz der Gleichbehandlung gleicher oder ähnlicher Sachverhalte, der letztlich in Art. 3 Abs. 1 GG verankert ist.[2]

Auch der außerbetriebliche Bereich bietet Gestaltungsmöglichkeiten, die es den Miterben ermöglichen, die Zahlungen im Rahmen der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft als entgeltlich oder unentgeltlich zu werten. Treten beispielsweise im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gegenüber den Mietern alle Miterben als Vermieter auf, so wird man, unabhängig von der Zeitspanne, nach der die Auseinandersetzung erfolgt, Zahlungen für die Übernahme des Gebäudeanteils eines Miterben als Anschaffung werten müssen. Abgesehen davon könnte auch hier durch Verstreichenlassen der angemessenen Zeitdauer das gewünschte Ergebnis erreichen. Setzen sich die einzelnen Miterben in der Weise auseinander, daß sie zunächst Eigentümer nach Bruchtei-

---

1) Schmidt, § 16 Anm. 124; FG Düsseldorf, Urteil v. 19.6.1984, a.a.O., 66; FG des Saarlandes, a.a.O., 118

2) für eine unterschiedliche Behandlung der Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen und Privatvermögen: Seithel, Rolf, Einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbregelung im Privatbereich; FR, 1978, 469; Paus, Bernhard, Ist die Rechtsprechung des BFH zu Erbauseinandersetzungen im privaten Bereich verfassungswidrig?, FR 1983, 216; FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Urteil v. 24.4.1980, a.a.O.; eine Übertragung der Grundsätze auf die vorweggenommene Erbfolge bedürfte einer gesonderten Untersuchung, die nicht Gegenstand dieser Arbeit ist. Die vorweggenommene Erbfolge ändert nichts daran, daß eine Vermögensübertragung zu Lebzeiten mit dem Charakter einer Einzelrechtsnachfolge vorliegt. Der Begriff der vorweggenommenen Erbfolge soll nur verdeutlichen, daß die Übertragung nicht geschäftlichen, sondern privaten Charakter hat.

len werden, so ist damit die Erbengemeinschaft aufgelöst, beim Erwerb des entsprechenden Bruchteils handelt es sich um ein Anschaffungsgeschäft.[1] Der übernehmende Miterbe hat also Anschaffungskosten. Auch Schmidt-Drenseck[2] leugnet nicht, daß hier "etwas gezahlt wird, um das Wirtschaftsgut zu erlangen".

Der Rechtsprechung zur Erbauseinandersetzung liegt offenbar das Bestreben zugrunde, durch eine erfolgsneutrale Behandlung der Erbauseinandersetzung die Aufdekkung stiller Reserven beim weichenden Erben zu verhindern.[3] Diesem Bemühen, auch wenn es einen Steuerpflichtigen begünstigt, sind durch den Verfassungsgrundsatz des steuerrechtlichen Parlamentsvorbehalts Grenzen gesetzt. Welche Steuern erhoben werden dürfen und müssen, bestimmt - vorbehaltlich der Abmilderung von Regelungsüberhängen durch Billigkeitsmaßnahmen - der Gesetzgeber.[4] "Außerhalb der gewohnheitsrechtlich anerkannten Fälle einer ertragsteuerlich erfolgsneutralen Veräußerung ist auch die Rechtsprechung nicht dazu legitimiert, Veräußerungsvorgänge steuerfrei zu belassen oder diesbezügliche Wahlrechte zu schaffen."[5]

---

1) vgl. auch Söffing, Günter, Erbauseinandersetzung über zum Privatvermögen gehörende Grundstücke, DStZ 1984, 183, 184; die Finanzverwaltung begegnet solchen Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen einfach durch eine Änderung der EStR, vgl. A 44 Abs. 1 S. 9 EStR, 1984

2) a.a.O., § 7b Anm. 6e

3) Knobbe-Keuk, a.a.O., 647

4) Papier, Hans-Jürgen, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, 117 ff; insb. zu "Steuerprivilegierungen"

5) FG Düsseldorf, a.a.O., 67

Der Aussage von Klemm,[1] wonach derjenige, der ergebnisorientiert argumentiert, versucht ist, die ständige Rechtsprechung aus der Sicht des übernehmenden Miterben, der zusätzliche Anschaffungskosten aktivieren und steuerlich gewinnmindernd abschreiben möchte, übersieht die grundlegenden Probleme. Auch wenn die Erbengemeinschaft im Rahmen des Gesamtvorgangs nur eine Übergangsfunktion hat und der Überleitung der Vermögensgegenstände auf die einzelnen Erben dient, so rechtfertigt dies nicht zur Annahme, die Auseinandersetzung innerhalb angemessener Frist lediglich als Annex zum Erbfall zu werten und die bürgerlich-rechtliche "Hilfskonstruktion" der Erbengemeinschaft als unselbständige Durchgangsstation auf dem Weg zum endgültigen Erben anzusehen.[2]

Beachtet werden müssen im vorliegenden Fall sicher auch die Folgen für die Rechtssicherheit und -beständigkeit.[3] Die jahrzehntelange konstante Rechtsprechung des BFH hat zu einem überschaubaren Rechtszustand und damit zur Rechtssicherheit und einer gewissen Kalkulierbarkeit des Prozeßrisikos geführt. Die Praxis hat sich in Verträgen und Testamenten auf die ständige Rechtsprechung eingestellt. Die Aufgabe dieser Rechtsprechung würde nach Meinung von Befürwortern der BFH-Rechtsprechung zur Erbauseinandersetzung zu einiger

---

1) Klemm, Georg, Einkommensteuer und Erbauseinandersetzung, DB, Beil. 19/1984, 2

2) so aber Klemm, ebenda, 3

3) so Klemm, ebenda, 3; Rössler, Gerhard, Kreditzinsen eines Miterben als Sonderausgaben, BB 1985, 460, 461

Verwirrung führen;[1] die Praxis ist aber, wie dies Änderungen der Rechtsprechung zu anderen Rechtsfragen zeigen, durchaus "anpassungsfähig". Das Prinzip der Rechtssicherheit zielt sowohl auf die Unterbindung von Willkür, als auch auf Transparenz, Kalkulierbarkeit, Vorhersehbarkeit und Vertrauensschutz. Gerade diese fünf Grundelemente fordern aber eine Änderung der Rechtsprechung bezüglich der Erbauseinandersetzung. Das Steuerrecht verwendet hier Begriffe und Konstruktionen des bürgerlichen Rechts, die es, auch unter Berücksichtigung steuerlicher Gesetzmäßigkeiten nicht erlauben, anders ausgelegt zu werden.

b) Sekundärfolgen der Auseinandersetzung und mögliche, daraus resultierende Konsequenzen

Im Urteil vom 19.5.1983[2] hatte sich der 4. Senat des BFH mit dem Erwerb eines Kommanditanteils durch einen der Miterben bei Abfindung der anderen Miterben im zeitlichen Zusammenhang mit dem Eintritt des Erbfalls zu befassen. Diesen Teilsachverhalt wertete der BFH als einheitlichen privaten Vorgang. Der übernehmende Erbe beglich nun die der Privatsphäre zugeordnete Abfindungsschuld durch Aufnahme eines Kredits. Diesen als "Sekundärfolge des Erbfalls" bezeichneten Teilsach-

---

1) ich "befürchte" allerdings, daß der BFH durch seine Entscheidung vom 19.5.1983, a.a.O., mit der "Verwirrung" bereits begonnen hat.

2) a.a.O.; für die vorweggenommene Erbfolge vgl. BFH, Urteil v. 23.4.1985, IX R 39/81, BStBl II 1985, 720

verhalt rechnete der BFH jedoch dem betrieblichen Bereich zu, mit der Folge, daß die für den Kredit aufgewendeten Schuldzinsen Betriebsausgaben sind. Der BFH begründete dies damit, daß die Kreditaufnahme final betrachtet in wirtschaftlichem Zusammenhang mit künftigen gewerblichen Einkünften stehe und die Kreditzinsen daher durch den Betrieb veranlaßt seien.

Der BFH betonte, daß die Ausklammerung von Sekundärfolgen des Erbfalls und der Erbauseinandersetzung aus der Wertung der im Rahmen einer Erbauseinandersetzung vollzogenen Veräußerungs- und Erwerbsvorgänge als einen unmittelbaren Übergang vom Erblasser auf den übernehmenden Miterben durch den Erbfall durch die bisherige Rechtsprechung des BFH zu vergleichbaren Fragen bereits vorgezeichnet war.

Die Entscheidung des BFH hat in der Literatur zumindest im Ergebnis Zustimmung gefunden;[1] die Finanzverwaltung lehnt sie ab.[2] Dem Grundanliegen des BFH, die Unterbrechung des durch den Erbfall ausgelösten, privaten Kausalzusammenhang nicht wie bisher rein zeitlich, sondern auch final zu sehen und je nach Zugehörigkeit zum Primär- oder Sekundärbereich des Erbfalles die Frage des Vorliegens steuerlich erheblichen oder privaten Aufwandes zu entscheiden, ist zuzustimmen. Unklar bleibt aber, ob der BFH damit der Rechtsprechung zu der Frage, was noch alles als unselbständiger Teil des Erbfalles anzusehen ist, lediglich ein Mosaiksteinchen

---

1) stellvertretend vgl. Tiedke, Klaus, Darlehenszinsen als Sonderausgaben bei Aufnahme eines Darlehens durch den alleinigen Inhaber eines Gesellschaftsanteils zur Tilgung von Abfindungsforderungen der Miterben, Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten, FR 1984, 157

2) OFD Düsseldorf, Verfügung vom 17.5.1984, DStZ/E 1984, 194

mit begrenzter Bedeutung hinzugefügt hat oder ob er damit grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Einheit von Erbfall und Erbauseinandersetzung in Frage gestellt oder gar schon aufgelöst hat.[1)]

Der BFH hat hier zwar den Abzug der Schuldzinsen bejaht, nicht konsequent genug war er jedoch mit der Beurteilung der Darlehensverpflichtung. Wenn der Betriebsausgabenabzug von Zinsen bejaht wird, so impliziert dies, daß auch die Darlehensaufnahme zum Zweck der Einkunftserzielung erfolgte und die Verwendung der Darlehensbeträge beim Darlehensnehmer zu entsprechenden Aufwendungen führt.[2)] Der BFH entzieht sich in seiner Entscheidung vom 19.5.1983 dieser Konsequenz durch die Argumentation, der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung führe dazu, daß es sich bei beiden um nicht mit der Einkunftserzielung in Zusammenhang stehende Vorgänge handle.

Diese Sachbehandlung wird durch den 1. Senat[3)] bestätigt. Danach ist eine Darlehensschuld, die aufgenommen wird, um die Ansprüche eines Ersatzerben an einem Gewerbebetrieb des Erblassers zu erfüllen, eine Privatschuld, auch wenn sie als Betriebsschuld verbucht wird. Der BFH begründet seine Entscheidung damit, daß die

---

1) Rössler, a.a.O., 461; die Entscheidung des IX. Senats des BFH v. 9.7.1985, a.a.O., zeigt, daß in die Rechtsprechung des BFH bezüglich der Erbauseinandersetzung doch Bewegung gekommen ist.

2) vgl. auch FG des Saarlandes, Urteil v. 21.9.1984, I 197/83 - Rev. eingel., EFG 1985, 116, 117; ebenso Witteler, Hans-Georg, Die steuerliche Abgrenzung des unentgeltlichen Erwerbs vom - teilweise - entgeltlichen Erwerb von Betrieben und Privatgrundstücken zwischen nahen Angehörigen, DB 1985, 71, 76

3) BFH, Urteil v. 17.4.1985, a.a.O.

Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen von dem Anlaß ihrer Entstehung abhängt. Auslösender Vorgang einer auf einer Erbauseinandersetzung beruhenden Verbindlichkeit ist der mit dem Tod des Erblassers eintretende Erbfall. Da der Erbfall dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, ist dies auch die Ausgleichsschuld.

c) Teilweise Entgeltlichkeit der Erbauseinandersetzung im Privatvermögen

Im Urteil vom 9.7.1985[1] hatte der BFH über eine Teilauseinandersetzung einer Erbengemeinschaft zu befinden. Die Miterben setzten sich über ein zum Privatvermögen des Erblassers gehörendes Grundstück dahingehend auseinander, daß ein Miterbe gegen Zahlung von Abfindungen an die übrigen Miterben das Grundstück übernahm. Hier lag insoweit ein entgeltlicher Erwerb vor, als der übernehmende Miterbe hierfür Vermögenswerte über seinen Anteil an dem Nachlaß hinaus einsetzte. Diese Entscheidung gibt in mehreren Punkten Anlaß zum Nachdenken.

Bezüglich des Vorliegens von Anschaffungskosten führt der BFH aus, daß die Leistungen der übernehmenden Miterben an die übrigen Miterben dem Grunde nach als Anschaffungskosten anzusehen sind. Ob sie es der Höhe nach sind, muß am Wert des Nachlasses beurteilt werden. Daraus kann nur gefolgert werden, daß nur dann ein Anschaffungsgeschäft vorliegt, wenn sich Leistung und Gegenleistung entsprechen. Im anderen Fall muß abgegrenzt werden, ob eine gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage oder reine Schenkung vorliegt.

---

1) a.a.O., 722; "Eine lebensnahe Entscheidung ...", LS, Anm. zu BFH, Urteil v. 9.7.1985 a.a.O., DStR 1986 49, 50

Der BFH bejaht die Entgeltlichkeit der Erbauseinandersetzung, soweit der erwerbende Miterbe die Abfindungszahlungen aus seinem Anteil am nicht auseinandergesetzten Nachlaß zahlen kann. Unentgeltlichkeit ist in dem Umfang anzunehmen, in dem der die Abfindungszahlung leistende Miterbe wertmäßig am Nachlaß beteiligt ist. Diese Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Erwerb erscheint mir nicht plausibel.[1] Die sich als reale Teilung darstellende Auseinandersetzung stellt ein entgeltliches Geschäft dar.[2] Zivilrechtlich liegt in dem vorliegenden Fall die Annahme eines Kaufvertrags am nächsten, bei dem die Miterben gemeinschaftlich die Verkäufer und der Übernehmer der Käufer sind. Der Übernehmer hat hierbei eine Doppelstellung, die in der Eigenart der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft begründet liegt.[3]

Überträgt man diese Grundsätze auf das Steuerrecht, so liegt ein Erwerb in dem Umfang vor, in dem der ausscheidende Miterbe die Anteile der übrigen Miterben übernimmt, ein unentgeltlicher Erwerb als noch vom Erblasser herrührend in dem Umfang, der seiner Erbquote entspricht.

---

1) a.A. Roemer, Manfred, Erbauseinandersetzungen im privaten Bereich, Inf. 1985, Heft 24, III

2) siehe oben Punkt C:IV.2

3) BGH, Urteil v. 26.2.1953, a.a.O., 407

Diese reale Teilung bedeutet also einen entgeltlichen Vorgang,[1] da sich die Erben nicht über Buchwerte, sondern über Verkehrswerte auseinandersetzen, unabhängig davon, ob Privatvermögen oder Betriebsvermögen vorliegt. Lediglich für die Auseinandersetzung von Betriebsvermögen gilt das durch die Rechtsprechung begründete Wahlrecht.

V. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer im Einkommensteuerrecht

1. Pflichtteilsberechtigte

a) Der Pflichtteil entspricht dem gesetzlichen Anspruch

Aufgrund der Testierfreiheit kann der Erblasser seine nächsten Angehörigen enterben. Um ihren völligen Ausschluß von der Teilhabe am Vermögen des Erblassers zu vermeiden, sieht das Gesetz für diesen Personenkreis in den §§ 2303 ff BGB ein Pflichtteilsrecht vor. Diese Regelung beruht auf dem Gedanken, daß den Erblasser eine über den Tod hinausgehende Sorgepflicht für seine nahen Angehörigen trifft. Das Pflichtteilsrecht gibt einen schuldrechtlichen Anspruch gegen die Erben auf Zahlung eines Geldbetrages; es verschafft dem Berechtigten keine Erbenstellung und keinen Anspruch auf bestimmte Nachlaßgegenstände.

---

1) Drenseck, Walter, Anm. zu BFH, Urteil v. 9.7.1985, a.a.O., FR 1986, 19, 20: "Wenn man die Abfindungsgeschäfte dem Grunde nach als entgeltliche Geschäfte ansieht, so würde ich dazu neigen, nicht mehr danach zu fragen, woher das Anschaffungsentgelt stammt. Entscheidend scheint mir nur, ob etwas gezahlt worden ist, um ein Wirtschaftsgut zu erlangen."

Der Geldforderung des Berechtigten steht eine entsprechende Nachlaßverbindlichkeit gegenüber.[1] Ihre Entstehung mit dem Erbfall läßt die Unentgeltlichkeit des Erbfalls unberührt, denn ihr liegt kein entgeltliches Rechtsgeschäft (Leistungsaustauch) zugrunde. Der Erbfall bleibt ein unentgeltlicher Vermögensübergang, auch wenn damit die Entstehung einer Pflichtteilsverbindlichkeit verbunden ist.

Bei Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs in Geld treten keine einkommensteuerlichen Auswirkungen auf. Es wird lediglich die Geldschuld (Geldforderung) in Geld beglichen.

Wird dagegen statt Geld ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens abgegeben, so ist die Übertragung beim Erben und Betriebsübernehmer zum Zeitpunkt der Übertragung eine Entnahme zur Erfüllung der Pflichtteilsverpflichtung.[2] Der Pflichtteilsberechtigte erhält das Wirtschaftsgut nicht wie ein Erbe vom Erblasser, sondern vom Erben. Vom Erblasser her hat er keinen Anspruch auf die Sache. Der Erbe kommt seiner Verpflichtung zur Zahlung des Pflichtteils lediglich in anderer Form nach. Der Erbe gibt den Gegenstand an Erfüllungs Statt. Tut er dies durch Hingabe eines Gegenstandes aus dem ererbten Betriebsvermögen, so geht der Gegenstand von ihm und nicht aufgrund verlängerter Erbfolge vom Erblasser auf den Pflichtteilsberechtigten über.[3] Die

---

1) Soergel/Siebert, § 2317, Anm. 3

2) BFH, Urteil v. 23.7.1980, I R 43/77, BStBl II 1980, 19

3) Offerhaus, Klaus, Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 23.7.1980, a.a.o., StBp 1980, 286, 287; Klemm, Georg, Testamentserbe und Pflichtteilsberechtigter, StW 1965, 181, 183; ders., Einkommensteuer, a.a.O., 7

Hingabe löst den Gegenstand aus dem Betriebsvermögen. Der Erbe löst die Entnahmehandlung aus und hat deshalb im Zeitpunkt der Übertragung den Entnahmegewinn zu versteuern.

Für den Pflichtteilsberechtigten ist die Annahme des Gegenstandes an Stelle von Geld ebenso ein unentgeltlicher Vermögensanfall im Privatvermögen, wie die Erfüllung in Geld. Der Vermögenszugang ist einkommensteuerlich unerheblich; er fällt unter keine Einkunftsart.[1] Schmidt[2] ist jedoch verunsichert, "wenn man am Ende des Urteils liest, daß der Pflichtteilsberechtigte das Grundstück nicht 'angeschafft' hat, weil bei Hingabe eines Grundstückes an Erfüllungs Statt kein Leistungsaustausch stattfindet". Unklar erscheint hier, welcher Wert für den Pflichtteilsberechtigten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt; der Buchwert, mit dem der Gegenstand bilanziert war oder der Entnahmewert, zu dem der Gegenstand zur Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs das Betriebsvermögen verläßt. Hier ist für den Pflichtteilsberechtigten in jedem Fall der Entnahmewert als fiktive Anschaffungskosten anzusehen, denn in dieser Höhe bestand auch sein Anspruch. Ungeachtet dessen bleibt für den Pflichtteilsberechtigten der Vorgang ein unentgeltlicher, denn die Entstehung der Pflichtteilsschuld hat keinen Einfluß auf den Erbfall.

---

1) BFH, Urteil v. 23.7.1980, a.a.O., 21; der Erwerb durch Pflichtteil ist danach keine Anschaffung i.S.d. § 23 EStG

2) Schmidt, Ludwig, Anm. zu BFH, Urteil v. 23.7.1980, FR 1980, 539, 541

b) Der Pflichtteilsberechtigte wird über seinem Anspruch abgefunden

Mitunter ist zweifelhaft, wie ein Testament zu verstehen ist, ob jemand rechtswirksam von der Erbfolge ausgeschlossen ist und deshalb nur einen Pflichtteilsanspruch hat oder ob ihm der Erblasser nur den Pflichtteil gewähren wollte. In diesen Fällen hängt die einkommensteuerrechtliche Behandlung davon ab, wie die Betroffenen sich "auseinandersetzen". Maßstab ist daher, was der Berechtigte wertmäßig bekommt.

Der Pflichtteilsanspruch beträgt die Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils. Erfolgt die Abfindung in diesem Rahmen, so führt dies steuerlich dazu, daß der Berechtigte nicht wie ein Erbe in direkter Linie zum Erblasser zu sehen ist.

Erhält der Berechtigte dagegen wertmäßig annähernd den Wert, der einem gesetzlichen Erben zusteht, so führt diese wertmäßige Gleichstellung durch die Beteiligten dazu, daß der Pflichtteilsberechtigte steuerlich wie ein Miterbe behandelt wird.[1] Die Auseinandersetzung wird noch dem Erbfall zugerechnet. Das bedeutet, daß ein direkter Übergang vom Erblasser auf den Berechtigten angenommen wird, daß er dann ggf. einen Entnahmegewinn versteuern muß.

---

1) BFH, Urteil v. 21.2.1973, IV R 58/72, BStBl II 1973, 317

Wird der "wie ein Erbe dastehende" Pflichtteilsberechtigte nach der tatsächlichen Gestaltung Mitunternehmer,[1] so gelten für die spätere Auseinandersetzung die Grundsätze über die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, über die Realteilung oder die Sachwertabfindung, je nachdem, wie die Auseinandersetzung vollzogen wird.

c) Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung

In dem vom BFH[2] zu beurteilenden Fall setzte der Erblasser einen Erben ein und hinterließ einen Pflichtteilsberechtigten. Beide setzten sich in angemessener Zeit nach dem Erbfall in der Weise auseinander, daß sie den Nachlaß real teilten, wie wenn sie Erben je zur Hälfte geworden wären. Der BFH u n t e r s t e l l t e[3] für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung, daß die dem Pflichtteilsberechtigten im Rahmen der Realteilung aus dem Nachlaß zugeteilten Gegenstände auf ihn unmittelbar vom Erblasser mit dinglicher Wirkung übergegangen sind.

---

1) BFH, Urteil v. 14.11.1979, a.a.O.; Urteil v. 28.11.1979, I R 29/76, BStBl II 1980, 266; Urteil v. 1.7.1982, IV R 152/79, BStBl II 1982, 646

2) Urteil v. 21.2.1973, a.a.O.

3) ebenda, 319

Der Pflichtteilsanspruch ist zwar ein schuldrechtlicher Anspruch, der auf Geld gerichtet ist. Das Pflichtteilsrecht tritt aber "wirtschaftlich an die Stelle des Erbrechts",[1] es ist damit sowohl "Ersatz" wie auch "Ausfluß" des gesetzlichen Erbrechts.[2] Das Pflichtteil hat sich rechtsgeschichtlich aus der Gestalt eines materiellen Noterbrechts mit dinglicher Beteiligung am Nachlaß entwickelt.[3] Wenn sich das BGB nicht dafür entschieden hat, den Pflichtteilsberechtigten dinglich am Nachlaß zu beteiligen, sondern ihm nur einen schuldrechtlichen Anspruch zu gewähren, so waren dafür vor allem praktische Erwägungen ausschlaggebend. Man ging insbesondere davon aus, daß ein Eintritt des Pflichtteilsberechtigten in die Erbengemeinschaft vielfach zu Streitigkeiten führen und die Abwicklung der Nachlaßgeschäfte erschweren würde. Hinzu kommt, daß ein Pflichtteilsberechtigter oft nur deshalb übergangen wird, um wertvolle Vermögenseinheiten zu erhalten, die anderenfalls in ihrem Bestand gefährdet sind.[4]

---

1) Enneccerus/Kipp/Wolff, a.a.O., 12. Auflage, Tübingen 1965, 38

2) von Lübtow, Ulrich, Erbrecht, 1. Halbband, Berlin 1972, 546, FN 9

3) zur Rechtsgeschichte des Pflichtteils vgl. z.B. Boehmer in Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 11. Aufl., Berlin 1954, Einleitung § 14 Rdnrn 1 ff, insb. 22 ff, vor § 1922

4) von Lübtow, a.a.O., 555 f, mit Nachweisen aus der Entstehungsgeschichte des BGB. Die rechtspolitische Würdigung der dem BGB zugrunde liegenden Lösung ist bis heute umstritten; vgl. dazu, Böhmer in Staudinger, a.a.O., Einleitung § 17 vor § 1922. Außerhalb Deutschlands hat der Pflichtteil vielfach noch heute die Rechtsform eines materiellen Noterbrechts und damit eine dingliche Mitberechtigung am Nachlaß zum Inhalt; vgl. dazu Böhmer in Staudinger, a.a.O., Einleitung § 14 Rdnrn 28, 32, und § 15 Rdnrn 1, 8 vor § 1922

Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung folgt hieraus: Wäre der Pflichtteil im BGB ebenso wie früher in einzelnen deutschen Partikularrechten und noch heute in verschiedenen außerdeutschen Rechtsgebieten als materielles Noterbrecht ausgestaltet, so könnte nicht zweifelhaft sein, daß der Pflichtteilsberechtigte einem Erben einkommensteuerlich gleichgestellt werden müßte, soweit die Auseinandersetzung über den Nachlaß in Frage steht.

Der Pflichtteil hat aber im BGB die Rechtsform eines Geldanspruchs gegen die Erben. Diese Ausgestaltung wird für den Regelfall der Abfindung des Pflichtteilsberechtigten vom Einkommensteuerrecht auch entsprechend getragen.[1] Nach BFH[2] sollen aber die Gründe für die Behandlung des Pflichtteilsanspruchs als Noterbrecht jedenfalls dann zum Tragen kommen, "wenn im Einzelfall Erbe und Pflichtteilsberechtigter eine Vereinbarung treffen, mit der sie sich im wesentlichen wie Miterben stellen und auseinandersetzen und damit gerade zum Ausdruck bringen, daß die für die zivilrechtliche Regelung tragenden Gründe für sie nicht gelten. Mindestens in einem derartigen Fall muß durchschlagen, daß der Pflichtteilsanspruch wirtschaftlich 'an die Stelle des Erbrechts getreten ist'."

Der BFH übersieht hier, daß die Rechtsverhältnisse von verschiedenen Personen ausgehend entstehen. Aus dem Verhältnis Erblasser - Pflichtteilsberechtigter besteht der Geldanspruch auf den Pflichtteil, an dem sich auch dann nichts ändert, wenn die Erfüllung des An-

---

1) siehe Abschnitt a)

2) Urteil v. 21.2.1973 a.a.O., 319; so auch Littmann, § 16, Anm. 223

spruchs durch ein Wirtschaftsgut - auch aus einem Betriebsvermögen - erfolgt.[1] Vereinbaren nun Erbe und Pflichtteilsberechtigter wertmäßig eine andere Abfindung, so ist in dem überschießenden Teil eine Zuwendung des Erben an den Pflichtteilsberechtigten zu sehen. Der Pflichtteilsanspruch selbst bleibt unverändert.

Erfolgt die 'Auseinandersetzung' zwischen Erbe und Pflichtteilsberechtigten durch Geldzahlung, so hat das keinerlei Konsequenzen. Bei Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen, z.B. eines bebauten Grundstückes hat der Pflichtteilsberechtigte in Höhe seines Anspruches Anschaffungskosten anteilig für Grund und Boden und Gebäude. In Höhe des den Pflichtteilsanspruch übersteigenden Werts des bebauten Grundstücks liegt eine unentgeltliche Zuwendung von Seiten der Erben vor; der Pflichtteilsberechtigte hat insoweit keine eigenen Anschaffungskosten; er setzt hier die Anschaffungskosten der Erben fort. Bei Abfindung mit Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens hat der Erbe die Entnahme zu versteuern. Die Folgen beim Pflichtteilsberechtigten sind die gleichen wie bei Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen ist nur in Fällen der Realteilung denkbar, wenn Erbe und Pflichtteilsberechtigter sich in der Weise auseinandersetzen, daß jeder einen Teil des Gesellschaftsvermögens, insbesondere einen Teilbetrieb übernimmt und mit diesem ein Einzelunternehmen eröffnet oder fortführt.

2. Vermächtnisnehmer

Das Vermächtnis ist eine Verfügung von Todes wegen, durch die der Erblasser einem anderen ein Recht auf

---

1) siehe Abschnitt a)

einen Vermögensgegenstand zuwendet, ohne ihn als Erben einzusetzen (§ 1939 BGB). Das Vermächtnis kann sowohl in einem Testament als auch in einem Erbvertrag (§ 1941 BGB) angeordnet werden. Der Begünstige (Vermächtnisnehmer) erlangt einen Anspruch gegen den Beschwerten auf Leistung des vermachten Gegenstands (§ 2174 BGB). Der Gegenstand geht also nicht bereits mit dem Erbfall unmittelbar auf den Vermächtnisnehmer über; er muß erst durch Rechtsgeschäft unter Lebenden vom Beschwerten auf den Vermächtnisnehmer übertragen werden (Erfüllung des Vermächtnisses). Das Vermächtnis hat also nur obligatorische Wirkung; ein dingliches Vermächtnis ist nach geltendem Recht ausgeschlossen.[1)]

In den Urteilen vom 5.8.1971[2)] und vom 7.3.1974[3)] hat der BFH - in Abweichung von der früheren Entscheidung vom 12.6.1965[4)] - die für die Erbauseinandersetzung unter Miterben geltenden Grundsätze auf den Vermächtnisnehmer ausgedehnt, dem die im Vermächtnis ausgesetzten Gegenstände übertragen werden.

a) Wert der Entnahme

Bekommt der Vermächtnisnehmer Geld oder einen Gegenstand des Privatvermögens, so ergeben sich daraus ebenso wie bei der Abfindung eines weichenden Erben mit Geld oder Privatvermögen keine einkommensteuerlichen

---

1) Leipold, Dieter, Grundzüge des Erbrechts mit Fällen und Kontrollfragen, 5. Aufl., Tübingen 1984, 255; ob im Einzelfall ein Vermächtnis oder eine Erbeinsetzung vorliegt, hängt davon ab, ob der Erblasser den Bedachten unmittelbar am Nachlaß beteiligen (Erbeinsetzung) oder ihn nur einen schuldrechtlichen Anspruch (Vermächtnis) zuwenden wollte; so auch Brox, a.a.O., 404

2) BFH, IV 243/65, BStBl II 1972, 114

3) BFH, IV R 232/71, BStBl II 1974, 485

4) BFH, IV 175/62 U, BStBl III 1965, 588

Folgen. Der unentgeltliche Erwerb von Todes wegen, wozu auch der Erwerb von Nachlaßgegenständen seitens eines Vermächtnisnehmers gehört, vollzieht sich in der einkommensteuerlich nicht relevanten Vermögenssphäre.

Gehören jedoch die Nachlaßgegenstände zu einem Betriebsvermögen und müssen sie zum Zweck der Erfüllung des Vermächtnisanspruchs aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, so sind sie bei der Entnahme - wie bei jeder anderen Privatentnahme - gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Der Unterschied zwischen dem Buch- und dem Teilwert des entnommenen Gegenstandes stellt den Entnahmegewinn dar, der auch versteuert werden muß, wenn die Entnahme auf einer letztwilligen Verfügung beruht.

b) Person des Entnehmers

Zweifelhaft könnte aber sein, wem der Entnahmegewinn bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Der 4. Senat des BFH hat dazu im Urteil vom 29.5.1969[1] den Standpunkt vertreten, daß der Miterbe, der laut Teilungsanordnung ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück erhalten soll, das Grundstück unmittelbar vom Erblasser erwirbt. Das Grundstück kann deshalb zu keinem Zeitpunkt als dem den Betrieb erbenden und weiterführenden Miterben gehörig betrachtet werden. Der Miterbe hat das geerbte Betriebsvermögen bereits ohne das Grundstück erhalten. Aus diesem Grunde kann ihm auch der durch die Entnahme des Grundstücks mit dem Teilwert anfallende Gewinn nicht zugerechnet werden.

---

1) a.a.O., 615

In Frage kommen könnte jedoch eine Zurechnung des Entnahmegewinns beim Erblasser. Man könnte sich dabei auf die Grundsätze stützen, die für den Tod eines Gesellschafters gelten, nach deren Gesellschaftsvertrag die Gesellschaft ohne die Erben des verstorbenen Gesellschafters fortgeführt werden soll. Hier nimmt die Rechtsprechung des BFH[1] an, daß der durch das Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters entstehende Veräußerungsgewinn beim Erblasser entsteht und nicht bei den Erben. Diese werden zu keiner Zeit Gesellschafter; die Beteiligung ist auf sie nicht übergegangen. Diese steuerrechtliche Beurteilung beruht auf der gesellschaftsvertraglichen Regelung, daß die Beteiligung des Gesellschafters mit seinem Tode erlischt. Es liegt eine vertraglich durch den Tod des Gesellschafters auflösend bedingte Beteiligung vor; der Eintritt der Bedingung führt unmittelbar zu einer dinglichen Rechtsänderung, nämlich der Anwachsung der Beteiligung auf die übrigen Gesellschafter.

Eine ähnlich gelagerte Bedingung ist im Vermächtnis zu sehen. Mit dem Todesfall tritt die aufschiebende Bedingung des Vermächtnisses in Kraft. Der Vermögensgegenstand des Betriebsvermögens verläßt im Todeszeitpunkt den betrieblichen Bereich und wird Privatvermögen. Die Entnahme wird durch den Erblasser realisiert; der Entnahmegewinn ist bei ihm zu versteuern.

Im Urteil vom 12.8.1965[2] rechnete der BFH den Entnahmegewinn aus einem Holzeinschlag, durch den der durch vorweggenommene Erbregelung vom Hofe weichende Miterbe abgefunden wurde, dem Hofübernehmer, nicht dem abgefundenen Miterben als Empfänger des Holzes zu. Der Senat stellte hier die Zurechnung darauf ab, wer im

---

1) Urteil v. 26.7.1963, VI 353, 354/62 U, BStBl III 1963, 481

2) a.a.O., 589

Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des entnommenen Holzes gewesen ist. Das war nicht der Empfänger des Holzes, sondern der Hofübernehmer. Der hier zu entscheidende Fall war insoweit anders gelagert, als dem Vermächtnisnehmer ein Recht zustand, Holz einzuschlagen und das Holz erst in dem Zeitpunkt in das Eigentum des Begünstigten überging, in dem er von seinem Recht Gebrauch machte. Die Begründung der Verpflichtung, an einen Dritten Gegenstände des Betriebsvermögens zu überlassen, stellt noch keine Entnahme dar; hinzukommen muß die entsprechende Entnahmehandlung. Diese wurde im zu beurteilenden Fall aber erst ein Jahr später vollzogen. Das Wirtschaftsgut war hier beim Vermächtnisnehmer noch mit der Eigenschaft "Betriebsvermögen" behaftet.

Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer bei Erfüllung eines Vermächtnisses ist im Zeitpunkt des Bedingungseintritts (Todesfall) der Erblasser. Danach ist von ihm die Entnahme des Vermögensgegenstandes aus dem Betriebsvermögen mit dem Todeszeitpunkt zu versteuern. "Diese bürgerlich-rechtliche Beurteilung kann bei der steuerlichen Würdigung nicht außer Betracht bleiben."[1] Eine Versteuerung der Entnahme beim Vermächtnisnehmer ist nur möglich, wenn der Vermögensgegenstand bei diesem Betriebsvermögen bleibt und erst von ihm die Entnahmehandlung durchgeführt wird. Entgegen dem BFH[2] kann nicht davon ausgegangen werden, "daß der Miterbe, der das entnommene Grundstück erhält, dasselbe 'noch mit der Eigenschaft als Betriebsvermögen behaftet' erwirbt und erst seinerseits in das Privatvermögen überführt". Der BFH sagt hier selbst, daß der Miterbe (Vermächtnisnehmer) "das entnommene Grundstück erhält". Die ein-

1) ebenda, 589

2) Urteil v. 5.8.1971, a.a.O., 116

heitliche Besteuerung ähnlich liegender Fälle und die Erreichung wirtschaftlich vernünftiger Ergebnisse, die der BFH als Rechtfertigung seiner steuerrechtlichen Fiktion anführt, sind wenig gewichtige Begründungen.

Voraussetzung für die oben angestellten Überlegungen ist aber, daß sich die Beteiligten bei der Erfüllung des Vermächtnisses an die letztwilligen Anordnungen des Erblassers halten.[1] Halten sich Erbe und Vermächtnisnehmer nicht an die Anordnung und ist der Vermächtnisnehmer nicht Miterbe oder dient die Zuweisung des Gegenstandes nicht einer vergleichsweisen Regelung eines geltend gemachten Erbanspruchs, wird es schwerfallen, noch von einem Übergang vom Erblasser auf den Vermächtnisnehmer auszugehen. Die Übertragung beruht dann auf einem selbständigen Vertrag zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer. Das steht der Annahme einer direkten Zuwendung vom Erblasser auf den Vermächtnisnehmer entgegen.

---

1) so auch BFH, ebenda, 116; Klemm, Einkommensteuer, 6; Nissen, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 8

D: Die Auswirkungen der Gesamtrechtsnachfolge auf die sachliche Steuerpflicht

In den folgenden Abschnitten sollen die Auswirkungen der Universalsukzession auf die sachliche Steuerpflicht, wie sie sich in der objektiven Leistungsfähigkeit des Einzelnen niederschlägt, untersucht werden.

I. Gesamtrechtsnachfolge bei den einzelnen Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gelten im Zusammenhang mit dem Erbfall im wesentlichen dieselben Grundsätze wie für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (z.B. bei der Veräußerung oder Erbauseinandersetzung). Es wird daher auf Punkt D:I.2. verwiesen. Im folgenden werden hier nur Sonderfragen, die die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betreffen, behandelt.

a) Altenteil, Einsitzrecht

aa) Behandlung beim Verpflichteten

Wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb auf die Erben übergeht, wird häufig einer der Erben - meistens der älteste oder der jüngste Sohn - den Hof weiterführen. Eine Erbteilung, die zur Aufspaltung des Betriebes und somit zu seiner Lebensunfähigkeit führen würde, findet damit nicht statt. Die übrigen Erben erhalten keine, dem Hof entsprechenden Geldbeträge, denn kein Betrieb könnte eine plötzliche Belastung mit hohen Summen ver-

kraften. Der Betriebsübergeber läßt sich i.d.R. ein vertragliches Altenteil einräumen. Hierbei handelt es sich um Geld- und Sachleistungen, die der Versorgung des Altenteilers dienen. Altenteilsleistungen können auch aufgrund eines Testaments zu erbringen sein, z.B. an den überlebenden Ehegatten des Erblassers.[1] Ein umfassendes Altenteil besteht aus Wohnung, Beköstigung, Bekleidung, Pflege im Krankheitsfall, Wäsche, Apotheke, Arzt und Fahrten, z.B. zur Kirche, und Taschengeld. Das Einsitzrecht wird den Geschwistern gewährt bis zur Verheiratung oder Tod. Es besteht i.d.R. in der Gewährung von Wohnung, Kleidung, Verpflegung und etwaigen Krankheitskosten. Es ist also dem Altenteil gleichzusetzen und steuerlich wie das Altenteil zu behandeln.[2] Die Einräumung eines Einsitzrechts für die ledigen Geschwister des Hofübernehmers "hat ihre Wurzeln in dem einem Gewohnheitsrecht gleichkommenden Brauch zumindest im ländlichen Bereich, daß auch erwachsene Kinder bis zu ihrer Verheiratung bei den Eltern wohnen können und ihrem Haushalt angehören".[3]

Die für die Übertragung des Hofes vom Verpflichteten übernommenen Altenteilsleistungen sind ein Inbegriff von dinglich gesicherten Nutzungen sowie Sach-, Natural-, Dienst- und Geldleistungen, die dieser als Reallast (Leibgeding) des übernommenen Hofes dem Berechtigten als Versorgungsleistungen zu gewähren hat.[4]

---

1) im Geltungsbereich der Höfeordnung ergibt sich die Verpflichtung des Hofübernehmers dem Hofübergeber ein Altenteil zu gewähren, aus § 14 HöfeO

2) Felix, Günther, Leistungen des Hoferben an seine Geschwister und Einkommensteuer, FR 1956, 366, 367

3) BFH, Urteil v. 28.7.1983, IV R 174/80, BStBl II 1984, 97, 99

4) vgl. dazu Palandt, § 759 Anm. 2b

Diese Versorgungsleistungen kann der Verpflichtete nicht als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abziehen. Betriebsausgaben würden nur vorliegen, wenn die Zuwendungen entweder den Charakter einer betrieblichen Veräußerungsrente oder den einer betrieblichen Versorgungsrente hätten. Die Rechtsprechung geht von dem Grundsatz aus, daß "eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung"[1] für die Unentgeltlichkeit und außerbetriebliche Natur der im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes zwischen Eltern und Kindern vereinbarten Versorgungsleistungen spricht, d.h., daß es sich um eine private Versorgungsrente handelt. Die Vermutung kann zugunsten einer betrieblichen Veräußerungsrente nur durch den Nachweis widerlegt werden, daß sich die Beteiligten bei der Bemessung der Rentenhöhe übereinstimmend von dem Gedanken einer angemessenen Gegenleistung für die erworbenen Wirtschaftsgüter (Leistungsaustausch) leiten ließen und daher von der Gleichwertigkeit beider Leistungen ausgegangen sind. Daran fehlt es jedoch i.d.R., weil es sich um einen Erwerb im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge handelt und die Beteiligten weder den Wert des übertragenen Anwesens noch den der übernommenen Versorgungsleistungen zum Gegenstand des Vertrages gemacht haben.

Auch eine betriebliche Versorgungsrente scheidet aus. Sie läge nur vor, wenn die Versorgungsleistungen eindeutig aus betrieblichen Erwägungen heraus gewährt würden und als nachträgliche Vergütung für eine früher geleistete betriebliche Tätigkeit anzusehen wären. Dabei ist stets vom Standpunkt des Verpflichteten auszugehen.[2] Aus der Art der Leistungen, die in dieser

---

1) BFH, Urteil v. 28.7.1983, a.a.O., 99

2) BFH, Urteil v. 27.4.1977, I R 12/74, BStBl II 1977, 603; Urteil v. 22.9.1982, IV R 154/79, BStBl II 1983, 99

Form an einen Fremden kaum erbracht würden, ergibt sich aber, daß Altenteilsleistungen in der Land- und Forstwirtschaft überwiegend außerbetrieblichen familiären Charakter haben.[1)]

Die Versorgungsleistungen sind daher beim Verpflichteten als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abzugsfähig. Eine solche Behandlung käme nur dann nicht in Betracht, wenn es sich dabei um freiwillige oder auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhende Zuwendungen sowie Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen handeln würde, die nach § 12 Nr. 2 EStG weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können. Altenteilsleistungen stellen jedoch keine freiwilligen Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG und auch keine bloßen Unterhaltsleistungen dar, weil ihnen das übertragene Vermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegenübersteht. Hierbei handelt es sich um eine "besondere Art von privaten Versorgungsleistungen",[2)] die durch die Betriebsübergabe notwendig geworden sind. § 12 Nr. 2 EStG würde nur dann Anwendung finden, wenn die Versorgungszusage aus privaten Gründen und ohne nennenswerten Gegenwert gegeben wird. Das dürfte nie der Fall sein. Im Gegenteil. Der Wert des übergebenen Betriebes wird i.d.R. über dem kapitalisierten Wert der Altenteilsleistungen liegen.[3)]

---

1) dies entspricht auch dem BFH-Urteil v. 16.9.1965, IV 67/61 S, BStBl III 1965, 706, nach dem der Übernehmer des landwirtschaftlichen Betriebes die Altenteilsleistungen und ihnen wirtschaftlich gleichstehende Versorgungsleistungen nicht als Betriebsausgaben abziehen kann, sondern nur ein Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Betracht kommt, weil sie privaten Charakter haben

2) BFH, Urteil v. 28.7.1983, a.a.O., 100

3) Josten, J., Altenteil in der Land- und Forstwirtschaft - Behandlung beim Verpflichteten und beim Berechtigten, Inf. 1976, 395; BFH, ebenda, 100

Werden aufgrund eines Übergabevertrages verschiedenartige laufende Leistungen erbracht, so ist grundsätzlich bei jeder Leistung gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Leibrente oder einer dauernden Last erfüllt sind.[1] Übergeben Eltern ihren Kindern einen Betrieb gegen Gewährung von Naturalleistungen und laufenden Geldleistungen, so ist i.d.R. für jede Teilleistung eine gesonderte Prüfung erforderlich.[2] Nur bei geringen Geldleistungen können sämtliche Leistungen einheitlich als dauernde Lasten beurteilt werden.[3]

Eine Besonderheit gilt für den Nutzungswert der Wohnung, die dem Altenteiler überlassen wird. Die von der Finanzverwaltung bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen dinglich gesicherten und obligatorischen Nutzungsrechten wurde aufgegeben im Hinblick auf die Grundsatzentscheidung des BFH v. 28.7.1983.[4] Vielmehr ist der Nutzungswert der dem Altenteiler und ledigen

---

1) BFH, Urteil v. 18.3.1980, VIII R 69/78, BStBl II 1980, 501

2) abweichend von dieser Rechtsprechung behandelte die Finanzverwaltung bisher Altenteilsleistungen in der Land- und Forstwirtschaft in vollem Umfang als dauernde Lasten, auch wenn sie ausschließlich in Form von Geldleistungen erbracht wurden (A 167 Abs. 1 Nr. 2c EStR 1981, Verfügung der OFD Düsseldorf v. 21.9.1982, S 2221 A - St 112, Inf 1983, 72). Geändert in EStR 1984, A 167 Abs. 1 Nr. 2b

3) BFH, Urteil v. 1.8.1975, VI R 48/73, BStBl II 1975, 881

4) a.a.O.

Geschwistern des Betriebsinhabers überlassenen Wohnungen stets dem Betriebsinhaber zuzurechnen.[1] Der Wert der Wohnungsüberlassung ist beim Verpflichteten im Rahmen der Sonderausgaben als dauernde Last abzugsfähig. Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft handelt es sich bei der Einräumung des Wohnungsrechts nicht um eine einmalige Vermögenszuwendung,[2] sondern um eine dauernde Überlassung der Nutzung eigenen Betriebsvermögens durch den Betriebsinhaber und Altenteilsverpflichteten.

Die Höhe des Abzugs des Nutzungswerts der Altenteilswohnung als dauernde Last richtet sich nach der Gewinnermittlungsvorschrift für den Betrieb. "Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit auch der Gerechtigkeit"[3] gebieten es, daß der als Sonderausgaben abziehbare Nutzungswert nicht höher ist als der bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Gewinns angesetzte korrespondierende Nutzungswert der Altenteilswohnung. Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ist das dann ein Bruchteil von einem Achtzehntel des im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs besonders ausgewiesenen Wohnungswerts.

---

1) die Behandlung eines Wohnungsrechts erfolgt also bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anders als bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Bei letzteren ist der Nutzungswert ausschließlich beim Berechtigten zu erfassen

2) hiervon ging der 6. Senat des BFH im Urteil v. 6.7.1966, VI 135/65, BStBl III 1966, 650, im privaten Bereich aus

3) BFH, Urteil v. 28.7.1983, a.a.O., 101

bb) Behandlung beim Empfänger

Der Altenteilsberechtigte hat abweichend von dem allgemeinen Grundsatz der individuellen Subjektbesteuerung die empfangenen Leistungen mit dem Wert als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern, mit dem diese der Verpflichtete als Sonderausgaben abziehen durfte. Dieses Korrespondenzprinzip ist jedoch nicht zwangsläufig,[1] sondern resultiert aus praktischen Überlegungen der Finanzverwaltung. Für die Errechnung des Nutzungswerts der Wohnung kämen beim Berechtigten z.B. die Marktmiete, der Wert nach der Sachbezugsverordnung oder eine Ableitung des anteiligen Mietwertes aus § 13a EStG in Betracht.[2]

Nach dem Urteil des IV. Senats vom 28.7.1983[3] ist der Mietwert der Altenteilswohnung dem Betriebsinhaber zuzurechnen, weil die Wohnung Betriebsvermögen ist. Der Mietwert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung ist jedoch auch dann, wenn die Wohnung zum Betriebsvermögen gehört, gemäß § 21 Abs. 2 EStG dem Nutzenden zuzurechnen. Die Rechtsprechung hat bisher eine Ausnahme von diesem Grundsatz nur dann angenommen, wenn in der Wohnungsüberlassung eine Zuwendung i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG liegt. Das ist im Fall der Altenteilslast aber nicht anzunehmen, da die Wohnungsüberlassung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung des Betriebs steht.[4]

---

1) vgl. Tipke, Steuerrecht, 183; ders., Bezüge, StuW 1980, 1, 8

2) eine Darstellung des Für und Wider der einzelnen Ansätze findet sich bei Paus, Altenteilsleistungen in der Landwirtschaft, Inf. 1984, 368 ff

3) a.a.O.

4) vgl. auch Paus, Altenteilsleistungen, 368

Im Urteil vom 29.11.1983 hat der VIII. Senat neue Grundsätze entwickelt für die Fragen, wem in den Fällen der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung der Mietwert zuzurechnen ist. Danach ist dieser dem Nutzenden dann zuzurechnen, wenn er eine gesicherte Rechtsposition derart innehat, daß der Eigentümer ihm den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann.

Bei Anwendung dieser Grundsätze müßte der Mietwert der Altenteilswohnung dem Altenteiler zuzurechnen sein. Zweifel ergeben sich auch an der Nießbrauchsrechtsprechung des VIII. Senats. Nach dessen früherer Rechtsprechung ist bei einem dinglichen Nutzungsrecht der Mietwert regelmäßig dem Nutzenden zuzurechnen.[1)]

Der IV. Senat[2)] äußert grundsätzlich Zweifel an dieser Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung. "Der unterschiedlichen steuerlichen Zurechnung von nur schuldrechtlichen Nutzungsrechten und dinglich gesicherten Nutzungsrechten andererseits" fehle "an sich eine sachliche Rechtfertigung". Zumindest seien im Bereich der Landwirtschaft bei Altenteilswohnungen dingliche Nutzungsrechte nicht anders zu behandeln als schuldrechtliche. Inzwischen vertritt aber auch der VIII. Senat die Auffassung, daß schuldrechtliche und dingliche Nutzungsrechte steuerlich einheitlich behandelt werden müssen.[3)] Fraglich ist jedoch, ob sich der IV. Senat für die steuerliche Behandlung der Altenteilslasten diesen Grundsätzen anschließt.

---

1) vgl. den sog. Nießbrauchserlaß v. 23.11.1983, IV B 1 - S 2253 - 103/83, BStBl I 1983, 508 und die dort zitierte Rechtsprechung; fortgeführt im Erlaß v. 15.11.1984, IV B 1 - S 2253 - 139/84, BStBl I 1984, 561

2) Urteil v. 28.7.1983, a.a.O., 99

3) Urteil v. 29.11.1983, a.a.O.

b) Vergünstigung des § 14a Abs. 4 EStG bei der Übereignung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

§ 14a Abs. 4 EStG gewährt auf Veräußerungen und Entnahmen einzelner Grundstücke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens einen Freibetrag von DM 60.000,--, wenn der Gewinn bei der Übereignung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge entsteht. Die Vorschrift hat, wie bereits seine Vorgänger, zu viel Kritik Anlaß gegeben.[1] Für die vorliegende Arbeit ist dabei vor allem ein Punkt von Interesse.

Der Gesetzgeber war sich offensichtlich über die steuerlichen Auswirkungen in Fällen der Übereignung von einzelnen zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücken an weichende Erben nach Eintritt des Erbfalls nicht im klaren. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kommt die Vorschrift nur für die Steuerpflichtigen in Betracht, die zum Zwecke der Übereignung an weichende Erben Grund und Boden entnehmen. Werden beim Hofübergang von Todes wegen weichende Erben mit Grundstücken abgefunden, so kann weder beim Hofübergeber (Erblasser) noch beim Hofübernehmer ein begünstigter Entnahmegewinn entstehen, weil in diesen Fällen die Rechtsprechung davon ausgeht, daß die weichenden Erben die Grundstücke unmittelbar vom Erblasser noch mit der Betriebsvermögenseigenschaft behaftet erwerben. Der Entnahmegewinn kann in diesen Fällen nur beim weichenden Erben entstehen, wenn dieser das erworbene Grundstück nicht in einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einbringt oder damit einen

---

1) eine umfassende Darstellung der Probleme siehe bei Felsmann, W., Die problematische Freibetragsregelung in § 14a Abs. 4 EStG, Inf 1981, 457 ff; vgl. auch; BFH, Urteil v. 21.3.1985, IV R 249/83, DB 1985, 2079 ff

begründet, sondern privat nutzt. In diesen Fällen geht die Vergünstigung des § 14 a Abs. 4 EStG ins Leere. Eine entsprechende Vergünstigung wäre aber nicht nur gerechtfertigt, sondern aus Gründen der steuerlichen Gleichberechtigung der vorweggenommenen Erbfolge und des Erbfalls auch geboten.[1)]

Der Freibetrag kann aber den hier in Betracht kommenden weichenden Erben nicht im Wege einer weiten Auslegung der Vorschrift des § 14a Abs. 4 EStG gewährt werden. Das gewünschte Ziel wäre nur im Wege einer Gesetzesänderung zu erreichen.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) Vererbung eines Einzelunternehmens

aa) Fortführung des Unternehmens durch den Erben

Der Erwerb von Todes wegen stellt eine unentgeltliche Übertragung des Betriebs i.S.v. § 7 Abs. 1 EStDV dar (§ 1922 BGB).[2)] Stille Reserven werden nicht aufgedeckt. Beim Erblasser sind die Werte anzusetzen, die sich für den Zeitpunkt des Todes nach den Vorschriften der laufenden Gewinnermittlung (§§ 4 - 7 EStG) ergeben.[3)] Die sich für den Erben ergebenden steuerlichen Fragen werden im folgenden behandelt.

---

1) vgl. auch Felsmann, ebenda, 461

2) entgegen Kaufmann in Frotscher, § 16 Anm. 90 ff handelt es sich bei dem Erbfall nicht um eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG

3) BFH, Urteil v. 28.3.1973, a.a.O.

aaa) Einkunftsart des Unternehmenserben

Mit dem Tod des Erblassers tritt der Erbe in die vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein. Der Gewerbebetrieb geht als Ganzes auf den Erben über. Die Unternehmereigenschaft jedoch ist eine personengebundene, höchstpersönliche Eigenschaft, die nicht automatisch durch den Erben fortgesetzt wird.[1] Diese Qualifikation entsteht in der Person des Erben, in dem Augenblick, in dem er die Tätigkeit des Erblassers fortführt, neu. In dem Zeitpunkt zwischen Erbfall und erstem Tätigwerden ist er also noch nicht Unternehmer.

Littmann[2] schlägt daher vor, den Betrieb nach dem Erbfall solange als Privatvermögen zu betrachten, wie der Erbe "nicht in seiner Person tatsächlich den Betrieb als Gewerbetreibender fortführt". Dem ist jedoch nicht zuzustimmen. Die zum Vermögen eines gewerblichen Betriebs gehörenden Wirtschaftsgüter verlieren nicht durch den Erbfall ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen. Der Erbfall allein löst keine Entnahmehandlung aus. Das Betriebsvermögen bleibt als einheitliches Ganzes unverändert bestehen.[3]

Der Erbe eines Unternehmens wird Unternehmer, wenn er den Betrieb fortführt. "Fortführen" ist hier weit auszulegen. Es ist ohne Bedeutung, ob die Betätigung des Erben zum Zweck dauernder Fortführung des Gewerbebetriebs erfolgt, oder ob sie, um die Abwicklung durchzu-

---

1) vgl. z.B. RFH, Urteil v. 7.2.1934, VI A 933/32, RFHE 35,254; OFH, Urteil v. 23.5.1949, a.a.O.

2) zur Rechtsstellung der Erben in der Einkommensteuer, FR 1963, 26, 28

3) vgl. dazu BFH, Urteil v. 21.5.1970, a.a.O., 748; Urteil v. 7.2.1980, a.a.O., 385

führen oder den Zeitraum bis zur vorgesehenen Veräußerung oder Verpachtung zu überbrücken. Die dem Unternehmen als einem lebenden wirtschaftlichen Organismus innewohnenden Risiken und Chancen, die durch die unternehmerische Betätigung des Erblassers entstanden sind und über seinen Tod hinaus fortwirken, bedürfen notwendig eines Unternehmers als Träger. Das Vorhandensein und Fortwirken dieser unternehmerischen Risiken und Chancen, die nicht subjektlos denkbar sind, verschafft dem Erben mit dem Erbfall die Unternehmereigenschaft.[1)]

Die Frage, ob die Unternehmereigenschaft auf den Erben übergeht, ist also nicht richtig.[2)] Man sollte vielmehr danach fragen, sind die Einkünfte, die der Erbe aus dem ererbten Betrieb erzielt, solche aus Gewerbebetrieb. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb "Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen". Die einzelnen Vermögenswerte des Unternehmens gehen auf den Erben über, belastet mit der Bindung durch die Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen.[3)] Sie stellen auch beim Erben einen Gewerbebetrieb dar. Die Einkünfte daraus stellen solche gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar.

---

1) vgl. auch Bise, Wilhelm, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967, 5

2) so auch Nissen, a.a.O., 946

3) vgl. auch: BFH, Urteil v. 29.5.1969, a.a.O., 615

bbb) Fortsetzung der Buchwerte und Bewertungsmethoden des Erblassers

Der Erwerb von Todes wegen stellt für den Erblasser weder eine Veräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG noch eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG dar. Es handelt sich vielmehr um eine unentgeltliche Übertragung i.S.v. § 7 Abs. 1 EStDV. Der Erbe tritt in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Er hat die auf den Zeitpunkt des Todes nach den Vorschriften der laufenden Gewinnermittlung angesetzten Werte fortzuführen.[1] Der Grundsatz der Bilanzkontinuität wird gewahrt.

Nicht entscheidend ist, ob Erbfallschulden "eine vollwertige Gegenleistung des entsprechenden Nachlaßteils" bilden.[2] Der Erbfall ist insgesamt keine Veräußerung.[3] Die Betriebsschulden stellen keine Anschaffungskosten dar; würde man dies unterstellen, gäbe es wohl nie einen unentgeltlichen Erwerb.[4] Besonderheiten können allerdings nach der Rechtsprechung eintreten, wenn der Erbe Vermächtnisse oder Pflichtteile zu erfüllen hat.[5]

---

1) § 7 Abs. 1 EStDV; BFH, Urteil v. 26.3.1981, IV R 130/77, BStBl II 1981, 614; Urteil v. 23.4.1971, a.a.O.; Urteil v. 29.5.1969, a.a.O.

2) a.A. noch BFH, Urteil v. 6.10.1959, I 115/59 U, BStBl III 1960, 2; vgl. Hoffmann, Anm. zu BFH, Urteil v. 6.10.1959, ebenda, FR 1960, 379 f; ders., Anm. zu BFH, Urteil v. 12.2.1960 IV 184/58 U, FR 1960, 382

3) so auch Schmidt, § 16 Anm. 5

4) FG Münster, Urteil v. 31.1.1958, II a 117/57, EFG 1958, 233 ff

5) die Besonderheiten hier vgl. oben Punkt C:V.

Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erbfall entstehen, berühren nicht das Betriebs-, sondern das Privatvermögen des Erben. Sie können also nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden, da sie mit dem die Vermögenssphäre berührenden Erbanfall im Zusammenhang stehen.

Für die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG und für die AfA gemäß §§ 7 - 7g EStG[1] bringt der Erbfall keine Unterbrechung. Der Erbe ist an die vom Erblasser angesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder Teilwerte ebenso gebunden, wie an die geschätzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern und die gewählte AfA-Methode. Das Unternehmen des Erben hat das gleiche Geschäftsjahr wie das des Erblassers. Die Umstellung auf ein anderes Wirtschaftsjahr ist entsprechend § 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird.[2]

Für die Buchführungspflicht als einer steuerlichen Hilfspflicht darf ich auf die Ausführungen in Punkt B:III.2.d. verweisen.

---

1) eine Ausnahme gilt für § 7b EStG; vgl. hierzu Punkt D:I.7.b)aa)

2) BFH, Urteil v. 22.8.1968, IV 244/63, BStBl II 1969, 34; a.A. Tipke, Umstellung des Wirtschaftsjahres - Auch bei Gesamtrechtsnachfolge Umstellung nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt, Anm. zu BFH, Urteil v. 22.8.1968, BB 1969, 123 f, wonach man zwar ein Handelsgeschäft erben kann, zum Gewerbetreibenden wird man aber erst dadurch, daß man den Betrieb aufnimmt. Der Betrieb gilt entsprechend § 2 Abs. 5 GewStG durch den Erben als neu gegründet, mit der Folge, daß er das Wirtschaftjahr frei bestimmen kann.

bb) Aufgabe bzw. Veräußerung des Unternehmens durch den Erben

Bisher wurde davon ausgegangen, daß der Erbe das Unternehmen, wenn auch nur kurzfristig, weiterführt. War er also werbend tätig, so erzielt er bei Aufgabe oder Veräußerung einen entsprechenden Gewinn gemäß § 16 Abs. 1 oder 3 EStG.

Meinungsverschiedenheiten treten jedoch auf, wenn der Erbe den Betrieb unmittelbar im Anschluß an den Erbfall veräußert oder aufgibt, weil er den Betrieb nicht übernehmen will oder kann.

Nach Theis[1] ist der Erbe in diesem Fall nicht Unternehmer geworden. Ein eventuell entstehender Veräußerungsgewinn sei beim Erblasser zu versteuern. Theis vergleicht diesen Fall mit einem bedingten Veräußerungsgeschäft, bei dem der Erblasser mit einem Dritten einen Vertrag für den Fall seines Todes abgeschlossen hat, wonach der Dritte unter Auszahlung des Wertes der Firma an den Erben die Firma übernimmt. Der bei diesem bedingten Veräußerungsgeschäft anfallende Gewinn wäre dann noch beim Erblasser, der der Veräußernde ist, zu versteuern.[2] Beide Fälle sind jedoch nicht miteinander vergleichbar. Denn bei dem bedingten Veräußerungsgeschäft auf den Todestag gelangt das Vermögen des Erblassers erst gar nicht in die Verfügungsmacht des Erben.

---

1) Theis, Winfried, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962, 22

2) so auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 42; Schmidt, § 16 Anm. 120

Man könnte jedoch auch darauf abstellen, ob ein Unternehmer vorhanden ist, also jemand, der die Tätigkeit fortführt. Wenn für den Erben aber bereits im Todeszeitpunkt feststeht, daß er die Tätigkeit des Erblassers nicht aufnimmt, sondern das Unternehmen liquidiert, so bedeutet das, daß es bereits mit dem Tode des Erblassers als aufgegeben gilt. Die Realisierung der stillen Reserven hat beim Erblasser zu erfolgen.[1)]

Wie oben jedoch bereits gezeigt wurde, ist für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte nicht ausdrücklich die Tätigkeit eines Unternehmers erforderlich. Entscheidend ist, daß das Betriebsvermögen eines gewerblichen Unternehmens vorhanden ist und auf den Erben übergeht. Dieser wird kraft Universalsukzession Eigentümer. Im Falle der Aufgabe oder Veräußerung des Unternehmens handelt es sich um Eigentum des Erben. Darüber hinaus stellen § 16 Abs. 1 und 3 EStG nicht auf die Tätigkeit eines Unternehmers ab, sondern erklären Einkünfte aus der Veräußerung von gewerblichen Betriebsvermögen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.[2)]

Aber selbst wenn die "gewerbliche Betätigung" Voraussetzung sein sollte für die Anerkennung von Einkünften gemäß § 16 EStG, so müßte man deren Vorliegen bejahen. Im "Leben" eines Unternehmens gibt es verschiedene

---

1) so auch Niedersächsisches FG, Hannover, Urteil v. 27.2.1961, IV 262/60, n.rkr., EFG 1961, 444: "Da die Erben den Gewerbebetrieb des Erblassers nach seinem Tod nicht fortgeführt haben, gilt das Unternehmen mit dem Todesfall als aufgegeben"; bestätigt durch BFH, Urteil v. 20.7.1961, IV 195/61, n.v.

2) wegen der rechtssystematischen Bedeutung von § 16 EStG siehe Schmidt, § 16 Anm. 2

Stationen,[1] die jede für sich das Vorhandensein eines Unternehmers, der den jeweiligen Abschnitt leitet, erfordern. Auch in der Liquidations- oder Veräußerungsphase ist ein Unternehmer, hier der Erbe, gefordert, lenkend einzugreifen. Selbst wenn der Erbe das Unternehmen "nur noch" versilbert, ist er bereits gewerblich tätig und somit Unternehmer.

Gemäß § 16 Abs. 4 EStG steht einem Steuerpflichtigen, der den Betrieb aufgibt oder ihn veräußert unter den gegebenen Voraussetzungen ein erhöhter Freibetrag zu.[2] Hierbei handelt es sich um eine persönliche Steuervergünstigung, die nicht auf den Erben übergeht, sondern mit dem Erblasser untergeht. Umgekehrt bedeutet dies aber auch, daß dem Erben der erhöhte Freibetrag zusteht, auch wenn die Voraussetzungen in der Person des Erblassers nicht erfüllt waren. Die Tatsache, daß die stillen Reserven möglicherweise überwiegend in der Person des Erblassers entstanden sind, bewirkt keine Einschränkung des Freibetrags beim Erben, da dieser als Gesamtrechtsnachfolger das Vermögen mit allen vom Erblasser her behafteten Eigenschaften übernimmt.

cc) Fortführung des Unternehmens durch eine Erbengemeinschaft

Der Übergang des Nachlasses auf einen einzelnen Erben ist in der Praxis jedoch die Ausnahme. I.d.R. handelt es sich um mehrere Erben, auf die der Nachlaß gesamthänderisch übergeht. Auch hier erhebt sich zunächst die Frage, welche Einkunftsart die Miterben haben.

---

1) die Gründung, die werbende Tätigkeit und die Liquidation

2) eine Veräußerung des Betriebs infolge des Todes des Unternehmers ist keine Veräußerung wegen dauernder Berufsunfähigkeit; BFH, Urteil v. 29.4.1982, IV R 116/79, BStBl II 1985, 204

aaa) Einkunftsart der Miterben

"Unbestritten handelt es sich bei dem Gewinn der Erbengemeinschaft aus einem zum Nachlaß gehörenden Gewerbebetrieb um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Unbestritten auch sind diese gewerblichen Einkünfte steuerlich bei den Miterben zu erfassen."[1] Unklar ist aber, ob die Erbengemeinschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG erzielt.

Die Erben können das gewerbliche Einzelunternehmen des Erblassers in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Miterbengemeinschaft fortführen, obwohl es ihnen an eigener Rechtspersönlichkeit mangelt.[2] Die Erbengemeinschaft wird durch die Fortführung nicht ohne weiteres zur OHG, selbst wenn das Unternehmen über längere Zeit weiterbetrieben wird.[3] Kaufmann und Unternehmer ist vielmehr die Erbengemeinschaft als solche. Das Fortführen des Gewerbebetriebs ist eine Verwaltungsmaßnahme nach § 2038 BGB, die nicht durch tatsächliches Mitwirken aller Miterben erfolgen muß und auch nach § 2038 Abs. 2 i.V.m § 745 Abs. 1 BGB durch Mehrheitsbeschluß entschieden werden kann.[4] Bei dieser Art der Fortführung handelt es sich um eine Maßnahme der Nach-

---

1) Keuk, Brigitte, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74, 81

2) Dütz in Münch. Komm., § 2032 Anm. 44 m.w.N.; Baumbach/Duden/Hopt, § 22 Anm. 1B; Palandt, § 2032 Anm. 4

3) Dütz, ebenda, § 2032 Anm. 45; Palandt, § 2032 Anm. 4

4) die Fortführung kann auch im Namen der Erbengemeinschaft durch einen Erben mit Vollmacht der anderen erfolgen, OLG Frankfurt, Urteil v. 19.12.1974, 5 U 81/74, BB 1975, 1319

laßverwaltung durch die Erbengemeinschaft; die Erträge fallen als Ausfluß hiervon in den Nachlaß.[1] Aus der Verwaltung des Nachlasses wird nicht der jeweils tätige Miterbe berechtigt und verpflichtet sondern die Erbengemeinschaft.

Aus der Vorschrift des § 2038 BGB kann man einkommensteuerrechtlich folgern, daß die Miterben einer Erbengemeinschaft auch ohne Mitunternehmer zu sein, gewerbliche Einkünfte aus dem zum Nachlaß gehörenden Betrieb haben.[2] Da die Fortführung des ererbten Einzelunternehmens durch die Erbengemeinschaft diese nicht automatisch zu einer Gesellschaft - i.d.R. einer OHG - werden läßt, ist § 15 Abs. 1 Nr. 1 und nicht Nr. 2 EStG auf die Miterben anzuwenden.[3] Die Entscheidung über die Fortführung des Unternehmens allein macht die Miterben nicht bereits zu Gesellschaftern und Mitunternehmern. Es liegt zwar ein gemeinsamer Zweck vor, doch fehlt die rechtsgeschäftliche Förderungspflicht i.S.d. § 705 BGB, die nicht schon allein aus der Tatsache des Zusammenwirkens in Gestalt der Entscheidung über die Fortführung entnommen werden kann.[4]

---

1) vgl. auch Stadie, a.a.O., 139

2) BFH, Urteil v. 17.9.1970, a.a.O., 88; Urteil v. 8.9. 1971, a.a.O., 12 f; Urteil v. 4.12.1974, a.a.O., 296; Urteil v. 12.1.1978, a.a.O. 333

3) BFH, Urteil v. 2.12.1976, IV R 115/75, BStBl II 1977, 209

4) vgl. auch Stadie, a.a.O., 139; Ulmer in Münch. Komm., § 705 Anm. 4, 5, deshalb kann, entgegen Tipke, Steuerrecht, 271, auch keine faktische Gesellschaft vorliegen, denn bei dieser haben sich die Beteiligten wie Gesellschafter verhalten

Zu klären wäre jedoch noch, wie das Kapitalkonto des Erblassers behandelt wird, ob es auf die Miterben im Verhältnis ihrer Erbquote aufgeteilt wird, oder ob es als ein Konto bestehen bleibt. Das Kapitalkonto ist auf die Erben aufzuteilen, denn nur so kann für den Fall der späteren Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft über das geerbte Einzelunternehmen der jeweilige Anteil des einzelnen Miterben entsprechend festgestellt werden, da sich die Anteile der Miterben durch Gewinnzuweisungen, Entnahmen und Einlagen unterschiedlich entwickeln können. Die Feststellung der Einkünfte erfolgt einheitlich und gesondert gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a i.V.m. § 183 Abs. 1 AO für alle Miterben.

In der Aufteilung des Kapitalkontos kann aber auf keinen Fall eine Erbauseinandersetzung oder gleichzeitige Gründung einer Handelsgesellschaft gesehen werden. Hierbei handelt es sich lediglich um einen Buchungsvorgang. Da keine gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen getroffen wurden, geschieht dies auf der Grundlage des Erbrechts. [1)]

Ob die einzelnen Miterben auch Mitunternehmer werden, ist an Hand der allgemeinen Kriterien für die Mitunternehmerschaft zu beurteilen.

bbb) Mitunternehmereigenschaft der Miterben

Sind mehrere Personen an einer einheitlich, als gewerblich einzuordnenden Einkunftsquelle beteiligt, so sind sie Mitunternehmer. Der Begriff "Mitunternehmerschaft" verlangt somit verschiedene Tatbestandsvoraussetzungen: zum einen muß die Einkunftsquelle als Gewerbebetrieb zu qualifizieren sein, zum anderen müssen diese gewerbli-

---

1) so auch Bise, a.a.O., 22

chen Einkünfte mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen sein.[1]

Der Begriff der Mitunternehmerschaft wird im Gesetz nicht definiert, er ist aber allgemein gebräuchlich zur Umschreibung der Rechtsgebilde, die unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen. Die Vorschrift verlangt als Voraussetzung für die Anwendung das Vorhandensein einer "Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer)" anzusehen ist. Als mögliche Gesellschaftsformen kommen daher die Personengesellschaften des Zivilrechts in Frage. Voraussetzung für eine Personengesellschaft ist, daß sich die Beteiligten vertraglich zusammengeschlossen haben zur Erreichung eines bestimmten gemeinsamen Zwecks. Als Gesellschaft und somit als Mitunternehmerschaft kommt somit die Erbengemeinschaft grundsätzlich nicht in Betracht. Sie kann aber als Mitunternehmerschaft bestehen, wenn die Erben sich zum gemeinsamen Betrieb des ererbten Unternehmens entschließen.[2] Die Antwort auf die danach entscheidende Frage, von wann an und unter welchen Voraussetzungen der Miterbe bei ungeteilter Erbengemeinschaft als Mitunternehmer anzusehen ist, liegt allerdings im Dunkeln."[3] Der Typus-Begriff des Mitunternehmers ist ein steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriff. Die Rechtsprechung hat ihn dahin konkretisiert, daß auf Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative abzustellen ist.[4]

---

1) Kaufmann in Frotscher, § 15 Anm. 59

2) vgl. z.B. BFH, Urteil v. 8.9.1971, a.a.O., 12, 13

3) Keuk, a.a.O., 81

4) vgl. hierzu die zahlreichen Fundstellen zur Rechtsprechung bei Beisse, Heinrich, Tendenzen der Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1980, 243, 248, FN 48 und Schulze zur Wiesche, Dieter, Fehlgeschlagene Mitunternehmerschaften im Steuerrecht, DB 1984, 1542, FN 1

Entschließen sich die Miterben, den Betrieb auf gemeinsame Rechnung oder auf Rechnung der Erbengemeinschaft auf Dauer oder nur vorübergehend weiterzuführen, so ist für die Mitunternehmerschaft ausreichend, wenn dieser Entschluß durch konkludentes Handeln in Erscheinung tritt, also durch das tatsächliche Fortführen des Betriebes und die Gewinnverteilung an alle Erben bzw. die Miterbengemeinschaft. Führen die Erben den Gewerbebetrieb in Form einer Mitunternehmerschaft oder einer Personengesellschaft fort,[1] so ist der Gewinn den Mitunternehmer gewordenen Erben i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen. Es liegt keine Maßnahme der Nachlaßverwaltung mehr vor, der Gewinn ist den Erben nicht als Früchte des Nachlasses nach § 2038 Abs. 2 BGB zugefallen, sondern aufgrund der Verwirklichung des Tatbestandes des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.[2]

Die einkommensteuerliche Tatbestandsverwirklichung durch die Miterbengemeinschaft erfolgt aus der Nachlaßverwaltung heraus[3] und nicht allein deshalb, weil die Erben in die Rechtsstellung des Erblassers eingetreten sind.[4] Die Qualifikation der Einkünfte der Erben ist somit nicht aus der Person des Erblassers abzuleiten,

---

1) zu den Voraussetzungen siehe Dütz, in Münch. Komm., § 2032 Anm. 45 mit der Darstellung des zivilrechtlichen Meinungsstandes; sowie die Rechtsprechung des BFH, Urteil v. 10.12.1975, I R 133/79, BStBl II 1976, 368; Urteil v. 2.12.1976, a.a.O., 209, die darauf abstellt, ob sich die Miterben als Mitunternehmer verhalten; siehe auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 77; Schmidt, § 15 Anm. 64

2) so auch Stadie, a.a.O., 141

3) vgl. auch Stadie, a.a.O., 140

4) so aber BFH, Urteil v. 12.1.1978, a.a.O., 333; Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 Anm. 27i

sondern aus dem Einkünftetatbestand, den die Erben verwirklichen.[1] Entgegen Knobbe-Keuk[2] werden nicht alle Mitglieder der Erbengemeinschaft mit dem Erbfall automatisch Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.[3]

Wird das Unternehmen nicht von allen Miterben weiterbetrieben, fallen aber die Erträge noch in den ungeteilten Nachlaß, so kann dies nur so gesehen werden, daß die das Unternehmen weiterführenden Erben dies auf Rechnung und Gefahr des Nachlasses tun. Das Unternehmerrisiko liegt also bei der Erbengemeinschaft. Die Unternehmerinitiative wird jedoch nur von einzelnen Erben ausgeübt. Deshalb erscheint mir - im Gegensatz zu Kauffmann[4] - die Rechtsprechung, daß Miterbenstellung

---

1) dies wird besonders deutlich bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit; siehe unten Punkt D.I.4.

2) 259, 647; dieselbe in Einkommensteuer-Rechtsprechung 81; gleicher Ansicht Fischer, Robert, Einkommensteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen hinsichtlich Gewerbebetrieben, FR 1964, 397; Hopfenmüller, Theo, Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, StbJb 1967/68, 375, 389; Kassner, Arne, Die einkommensteuerliche Behandlung des Gewerbebetriebes im Erbgang und bei der Erbauseinandersetzung, Diss. Göttingen 1973, 103

3) wie Knobbe-Keuk auch Wasmer, Claudius, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985, 116: "Wird ein nachgelassener Betrieb von nur einem Erben fortgeführt, verzichtet jedoch der andere Erbe nicht auf seinen Gewinnanteil, bestehen m.E. erhebliche Zweifel daran, daß der andere Erbe nicht Mitunternehmer des Betriebs ist: Eine Beteiligung an Substanz und Ertrag des Betriebs ist gegeben. Mitunternehmerisches Interesse und Initiative werden durch die Einforderung der Gewinnanteile zu erkennen gegeben. Damit sind die beiden unabdingbaren Komponenten des Mitunternehmerbegriffs, nämlich Mitunternehmerinitiative und Unternehmerrisiko erfüllt."

4) in Frotscher, § 15 Anm. 124

und Mitunternehmerschaft im Erbfall verschiedene Wege gehen können, folgerichtig. Die Unternehmerinitiative muß von der einzelnen Person ausgeübt werden und kann nicht übertragen werden.

Daß gegebenenfalls nicht alle Miterben bei der Fortführung des Betriebes tätig werden, also als Mitunternehmer anzusehen sind, ändert aber nichts an der Zurechnung der Einkünfte bei allen Miterben. Aus dem Charakter der Fortführung des Betriebs als Maßnahme der Nachlaßverwaltung folgt, daß der Gewinn auch anteilig solchen Erben zuzurechnen ist, die unbekannt sind bzw. von ihrer Erbenstellung nichts wissen. Die Frage, wer Mitunternehmer geworden ist, ist also streng von der zu trennen, wem die Erträge aus dem Unternehmen zuzurechnen sind.[1)]

Bei Anwendung der obigen Ausführungen bedeutet dies, daß im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Erbengemeinschaft zum einen festzustellen ist, wer Mitunternehmer ist und zum anderen die Aufteilung auf die Miterben. Dabei ist zu beachten, daß für die Mitunternehmer-Miterben der Gewinn nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG festzustellen ist, während er für die Nicht-Mitunternehmer-Miterben gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu ermitteln ist. Diese unterschiedliche Anwendung des § 15 Abs. 1 EStG hat keine Auswirkung auf die Höhe des zugewiesenen Gewinns, sondern bedeutet nur eine unterschiedliche Qualifizierung.

---

1) BFH, Urteil v. 12.1.1978. a.a.O., 333

dd) Liquidation des Unternehmens durch eine Erbengemeinschaft

Die hier auftretenden Probleme sind weitestgehend identisch mit denen unter Punkt D:I.2.a.bb.. Veräußern die Miterben den ererbten Betrieb oder geben sie diesen auf, so handelt es sich um eine Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe i.S.d. § 16 EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob die Miterben den Betrieb weitergeführt haben, oder ob sie unternehmerisch tätig geworden sind. Der Veräußerungsgewinn bzw. Aufgabegewinn ist den Erben zuzurechnen, da er durch einen von den Erben verwirklichten Sachverhalt, an den das Einkommensteuerrecht die Steuerpflicht knüpft, entstanden ist. Das gilt auch, wenn der ererbte Betrieb unmittelbar nach dem Erbfall veräußert oder aufgegeben wird, ohne daß er durch die Erben fortgeführt wurde.

Wie oben dargelegt, beziehen die Miterben für den Fall, daß sie selbst nicht unternehmerisch tätig werden und Einkünfte aus dem ererbten Gewerbebetrieb erzielen, Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Fall der Betriebsaufgabe oder -veräußerung bedeutet dies, daß der Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn in entsprechender Anwendung von § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 3 EStG zu ermitteln ist. Die einzelnen Gesellschafter sind nicht Mitunternehmer, so daß kein Fall des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegt. Verkauft wird ein zum Nachlaß gehörender Vermögensgegenstand durch die Erbengemeinschaft. Es handelt sich um einen Akt der Nachlaßverwaltung, der die Gemeinschaft als solche betrifft.

Wird das Unternehmen von allen Miterben für Rechnung der Erbengemeinschaft geführt, so erzielen die Erben, da sie Mitunternehmer sind, Einkünfte gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Fall der Veräußerung. Es handelt sich nicht mehr um eine Maßnahme der Nachlaßverwaltung.

Wird das Unternehmen nur von einzelnen Miterben geführt auf Rechnung des Nachlasses, so sind nur die tätigen Erben Mitunternehmer. Im Falle der Veräußerung des Betriebes stellt sich dieser Vorgang für die Mitunternehmer-Miterben als Teil einer gewerblichen Betätigung dar; sie erzielen demnach einen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Für die Nichtunternehmer-Miterben handelt es sich um einen Akt der Nachlaßverwaltung; sie erzielen entsprechend ihrer Erbquote einen anteiligen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Der erhöhte Freibetrag und die Freigrenze gemäß § 16 Abs. 4 EStG, die personenbezogen sind, stehen anteilmäßig, entsprechend der Erbquote bzw. dem Mitunternehmeranteil, dem Miterben zu, der die persönlichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe erfüllt.[1] Die Entscheidung sowohl über die Gewährung des Grundfreibetrags als auch über die Höhe des erhöhten Freibetrags wird im Gewinnfeststellungsverfahren für die Erbengemeinschaft getroffen.[2]

ee) Ausscheiden einzelner Miterben aus der Erbengemeinschaft[3]

Die Erbengemeinschft als eine Zufallsgemeinschaft ist i.d.R. nicht auf Dauer angelegt. Oft scheiden bereits

---

1) zur Berechnung des anteiligen Freibetrages vg. BFH, Urteil v. 17.4.1980, IV R 58/78, BStBl II 1980, 721

2) BFH, Urteil v. 28.3.1974, IV B 58/73, BStBl II 1974, 459; Urteil v. 17.4.1980, ebenda

3) es kann sich sowohl bei den ausscheidenden, wie auch bei den verbleibenden Erben um mehrere Personen handeln. Im folgenden wird der Einfachheit halber im Singular geschrieben.

geraume Zeit nach dem Erbfall einzelne Erben aus der Gesamthandsgemeinschaft aus. Je nachdem, wie sich die Auseinandersetzung gestaltet, können sich hieraus unterschiedliche steuerliche Folgen ergeben. Aufgrund der Ausführungen in Punkt C:IV.2. ist dem Willen der Parteien bei der Auseinandersetzung mehr Bedeutung beizumessen. Das Steuerrecht muß die entsprechenden Konsequenzen ziehen, wenn die Auseinandersetzung - sei sie entgeltlich oder unentgeltlich - erfolgt.

Scheidet ein Erbe aus der Gemeinschaft aus, ohne ein Entgelt zu erhalten, so treten keine einkommensteuerlichen Probleme auf, der übernehmende Erbe führt gemäß § 7 Abs. 1 EStDV die anteiligen Buchwerte des ausscheidenden Erben fort.

Beim Ausscheiden gegen Entgelt ist jedoch, je nachdem, wie die Abfindung vereinbart wird, mit entsprechenden Folgen zu rechnen.

aaa) Abfindung des ausscheidenden Erben mit Barmitteln

Hinsichtlich des Anteils des verbleibenden Erben treten keine Besonderheiten auf. Er hat als Gesamtrechtsnachfolger mit dem Zeitpunkt des Todes die Rechtsstellung des Erblassers übernommen und führt daher die anteiligen Buchwerte fort.

Da der Ausscheidende als Abfindung einen Wert erhält, der dem Wert seines Anteils am Betriebsvermögen entspricht, erzielt er einen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 EStG. Die Frage, ob § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG auf den Veräußerungsgewinn anzuwenden ist, beantwortet sich danach, ob der ausscheidende Erbe im Zeitpunkt des Austritts Mitunternehmer war oder nicht. Da

der Nichtunternehmer-Miterbe nicht Mitunternehmer ist,[1] kommt für ihn nicht § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Betracht. Ihm steht - entsprechend seiner Erbquote - die anteilige Vergünstigung nach Nr. 1 zu.

Der übernehmende Erbe hat entsprechende Anschaffungskosten, die auf die übernommenen Wirtschaftsgüter anteilig aufzuteilen sind. Darlehensverbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Miterben entstehen, stellen Betriebsschulden dar; die anfallenden Schuldzinsen Betriebsausgaben.[2]

bbb) Abfindung der ausscheidenden Erben mit Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Bezüglich der Errechnung und steuerlichen Behandlung des Veräußerungsgewinns für den ausscheidenden bzw. verbleibenden Erben gelten die oben aufgestellten Grundsätze.

"Zweifelhaft ist lediglich, wem der Entnahmegewinn bei der Besteuerung zuzurechnen ist"[3] und in welchem Au-

---

1) nach Schmidt, § 16 Anm. 71, umfaßt der Begriff des Mitunternehmers grundsätzlich auch Erbengemeinschaften, diese aber nur insoweit, als die Gemeinschafter Mitunternehmer sind.

2) vgl. hierzu im einzelnen Punkt C:IV.2.b.

3) BFH, Urteil v. 5.8.1971, a.a.O., 116

genblick die Entnahme verwirklicht wird. Laut BFH[1] folgt aus der auf den Zeitpunkt des Erbfalls zurückwirkenden Erbauseinandersetzung, daß der abgefundene Miterbe den Entnahmegewinn zu versteuern hat, da er das Wirtschaftsgut mit der Eigenschaft als Betriebsvermögen behaftet unmittelbar erworben hat.

Da die Auseinandersetzung über den Nachlaß m.E. steuerlich einen entgeltlichen Teilungsvorgang darstellt, erwirbt der ausscheidende Erbe das Alleineigentum an dem übertragenen Wirtschaftsgut aber gegen Aufgabe der Gesamthandsbeteiligung vom verbleibenden Erben und nicht vom Erblasser. Die Entnahme wird also nicht rückwirkend zum Zeitpunkt des Erbfalls getätigt, sondern mit Abschluß des Auseinandersetzungsvertrages. Der weichende Erbe ist somit an den stillen Reserven, die in der Zeit zwischen Erbfall und -auseinandersetzung entstehen, beteiligt.

Wird das dem ausscheidenden Miterben übereignete Wirtschaftsgut bei ihm Privatvermögen, so ist dieser Vorgang einkommensteuerlich so zu werten, daß zum einen der Ausscheidende einen begünstigten Veräußerungsgewinn eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 bzw. einen anteiligen Gewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt. Er erwirbt einen Sachwert, dessen Anschaffungskosten dem Abfindungsanspruch entsprechen. Der verbleibende Miterbe erwirbt die Anteile des Ausscheidenden an den Wirtschaftsgütern, des Gesamthandsvermögens einschließlich des Wirtschaftsguts, das dem Ausscheidenden als Abfindung übereignet wird. Der ver-

---

1) Urteil v. 7.2.1980, a.a.O., 385; zustimmend die Fin.Verw. in A 13a Abs. 4 EStR 1984 für die ESt, ablehnend für die GewSt, Erl. Fin.Beh. Hamburg - 53 - G 1421 - 2/79 vom 15.6.1981 (koordinierter Ländererlaß), FR 1982, 15 f

bleibende Miterbe veräußert die dem Ausscheidenden als Abfindung übereigneten Sachwerte. Es entsteht ein laufender Gewinn, der unter den Voraussetzungen des § 6b EStG auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen bzw. einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden kann. Die Sachbehandlung ist ähnlich, wenn das übereignete Wirtschaftsgut beim Ausscheidenden Betriebsvermögen bleibt.[1] Die Grundsätze der Sachwertabfindung sind uneingeschränkt auf die Erbauseinandersetzung anzuwenden. Die Sachlage ist auch nicht anders, wenn der ausscheidende Erbe statt einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens eines des Privatvermögens erhält.[2]

ccc) Reale Teilung des Nachlasses

Da die Erbauseinandersetzung keinen Vorgang des Erbens mehr darstellt, sind die Grundsätze der Realteilung, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, uneingeschränkt auf die Erbauseinandersetzung anwendbar. Der BFH[3] greift für den Verzicht auf die Gewinnverwirklichung bei der Realteilung auf die zur Behandlung von Sacheinlagen und Entnahmen bei Personengesellschaften entwickelten Besteuerungsgrundsätze[4] zurück und ge-

---

1) zu den sich hier ergebenden Sonderproblemen vgl. Schmidt, § 16 Anm. 96

2) a.A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 87, die wegen des außerbetrieblichen Charakters der Erbauseinandersetzung keine Gewinnverwirklichung sehen

2) Urteil v. 19.1.1982, a.a.O., 456

4) vgl. dazu BFH, Urteil v. 15.7.1976, I R 17/74, BStBl II 1976, 778; § 24 UmwStG 1977; BdF, Schreiben v. 20.12.1977, IV B 2 - S2241 - 231/77, betr. Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften, BStBl I 1978, 8, TZ 57 - 66, 77

währt ein Wahlrecht zwischen der Besteuerung eines Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3 EStG oder der Buchwertfortführung, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Hinterläßt der Erblasser z.B. zwei gleichwertige Gewerbebetriebe[1] und erhält A den einen und B den anderen Betrieb, so führt diese Realteilung - unabhängig vom Erbfall - zu keiner Gewinnverwirklichung. Gleiches gilt, wenn der Nachlaß aus einem Gewerbebetrieb und einem gleichwertigen Gegenstand des Privatvermögens, z.B. einem Mietwohngrundstück, besteht.[2]

Erfolgt die Aufteilung des Nachlasses dergestalt, daß von zwei wertverschiedenen Gewerbebetrieben der höherwertige durch den Erben A versilbert wird, während der andere Betrieb durch den Erben B weitergeführt wird unter Ausgleich der Wertdifferenz zwischen beiden Betrieben, so liegt hier noch eine erfolgsneutrale Realteilung vor. Der Sachverhalt ist so zu sehen, als ob beide Betriebe zunächst vererbt und dann durch die Erben real geteilt werden. Erst nach der Teilung erfolgt die Versilberung mit anschließendem Spitzenausgleich.[3]

---

1) die einzelnen Fälle werden in Anlehnung an Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 83 ff diskutiert

2) gleicher Ansicht Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 83; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 21.5.1963, I 40/63, rkr., EFG 1963, 561; Nissen, Ertragsteuerliche Fragen, 948

3) im Ergebnis auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 85, die allerdings davon ausgehen, daß der Nachlaß aus einem Betrieb und dem Barvermögen bestanden hätte und dieses Vermögen geteilt worden wäre; a.A. Bise, der die Erben von Anfang an als Mitunternehmer an den beiden Betrieben sieht und daher einen Veräußerungsgewinn mit dem Verkauf des einen Betriebes erzielt

Die Grundsätze der Realteilung finden auch dann Anwendung, wenn die Erben eine Zeit lang abwarten, um den Ausgleich möglichst genau den wirklichen Ertragsverhältnissen anpassen zu können.[1)]

b) Vererbung eines Mitunternehmeranteils

Durch den Tod eines Gesellschafters einer oHG, einer GdbR, eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KG oder des Inhabers eines Handelsgeschäftes bei einer atypischen stillen Gesellschaft wird die Gesellschaft aufgelöst (§§ 727 Abs. 1 BGB, 131 Nr. 4, 339 HGB), sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt. Die Gesellschaft ist abzuwickeln (§§ 730 ff BGB, 145 ff, 340 HGB).

Beim Tod eines Kommanditisten oder eines atypischen stillen Gesellschafters wird die Gesellschaft mit den Erben fortgesetzt (§§ 177, 339 Abs. 2 HGB). Im Gesellschaftsvertrag kann aber die Auflösung der Gesellschaft vorgesehen sein.

Durch den Gesellschaftsvertrag kann jedoch bei allen Gesellschaftsformen die Fortsetzung der Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern oder die Fortsetzung mit den Erben oder einem Teil der Erben vereinbart bzw. besonders gestaltet werden.

---

1) so auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 85 a.E.; nicht einleuchtend ist die Begründung bei Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 85, nach der die Realteilung zweier Gewerbebetriebe mit Spitzenausgleich aus dem Privatvermögen nur deshalb erfolgsneutral behandelt werden soll, weil eine vergleichbare Auseinandersetzung aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblasser, wonach A den Betrieb I und die Ausgleichsschuld und B den Betrieb II und die Ausgleichsforderung erhalten, erfolgsneutral als Vorgang des Erbens zu behandeln sei.

aa) Fortsetzungsklausel

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft nur von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird, so scheidet der Gesellschafter zivilrechtlich mit dem Tod aus der Gesellschaft aus. Sein Gesellschaftsanteil wächst den übrigen Gesellschaftern zu. In der Person des Erblassers entsteht ein Abfindungsanspruch, der der Erbengemeinschaft zusteht.[1)]

Einkommensteuerlich handelt es sich hierbei um eine entgeltliche Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Erblassers an die übrigen Gesellschafter auf den Todesfall (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG).[2)] Noch in der Person des Erblassers entsteht ein begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Abfindungsanspruchs gegen die Gesellschaft und dem Buchwert des Mitunternehmeranteils im Todeszeitpunkt.[3)] "Es läßt sich die Auffassung vertreten, in dieser Bestimmung liege eine durch den Todesfall aufschiebend bedingte Entnahmehandlung."[4)]

Die Erben erhalten in Form des schuldrechtlichen Abfindungsanspruchs keinen Anteil am Betriebsvermögen mehr, sondern nur einen Anspruch auf den, dem außerbetrieb-

---

1) vgl. z.B. Sörgel/Siebert, § 2032 Anm. 10 f

2) Schmidt, § 16 Anm. 127; Ebeling, Jürgen, Gestaltung und Durchführung von Vermögensübergängen unter zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten, JbFSt 1983/84, 273, 303

3) BFH, Urteil v. 26.7.1983, a.a.O., 481; Urteil v. 21.12.1965, IV 416/62 u, BStBl III 1966, 195; Urteil v. 24.4.1975, a.a.O., 580; Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614

4) BFH, Urteil v. 24.4.1975, ebenda, 582

lichen Vermögen zugehörenden Veräußerungspreis.[1] Da die einzelnen Miterben nicht auf gesellschaftsrechtlicher (betrieblicher) Grundlage abgefunden werden, sondern auf erbrechtlicher, entsteht bei ihnen kein Veräußerungsgewinn.[2] Dies gilt auch insoweit, als zu den Erben einer der übrigen Gesellschafter gehört.[3]

Sonderbetriebsvermögen des Erblassers verliert mit seinem Tod die Betriebsvermögenseigenschaft und wird Privatvermögen. Die Wirtschaftsgüter verlieren diese Eigenschaft unmittelbar aufgrund des Ausscheidens des Erblassers als Mitunternehmer durch den Tod.[4] Die dabei aufgedeckten stillen Reserven sind noch dem Erblasser zuzurechnen.

Anders ist die Rechtslage jedoch dann, wenn es sich um Sonderbetriebsvermögen mit "'eigener' Betriebsvermögenseigenschaft"[5] handelt, wenn das Sonderbetriebsvermögen die Verpachtung eines eigenen Betriebs oder der wesentlichen Betriebsgrundlage darstellt.[6] In diesem Fall beendet das Ausscheiden als Gesellschafter unter Lebenden nicht die Betriebvermögenseigenschaft des Sonderbetriebsvermögens, wenn der Pächter, also die

---

1) Klemm, Einkommensteuer, 10

2) BFH, Urteil v. 21.12.1965, a.a.O., 196

3) Schmidt, § 16 Anm. 127; Widmann, Siegfried/Mayer, Robert, Umwandlungsrecht, Kommentar zur Umwandlung von Unternehmungen nach neustem Handels- und Steuerrecht, 6. Aufl., Bonn 1980, Stand Juli 1985, Rz 8132, m.w.N; BFH, Urteil v. 26.7.1963, a.a.O., 481

4) BFH, Urteil v. 24.4.1975, a.a.O., 580

5) Klemm, Einkommensteuer, 10

6) Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 305

Personengesellschaft, das ehemalige Sonderbetriebsvermögen unverändert fortführt und der Verpächter, also der Ausgeschiedene, nicht die Betriebsaufgabe erklärt hat.[1] Diese Grundsätze sind, auch im Fall des Todes eines Gesellschafters, unter den obigen Voraussetzungen anwendbar. Die Folge davon ist, daß die Erben das Sonderbetriebsvermögen des Erblassers noch mit der Eigenschaft "Betriebsvermögen" behaftet erben. Auf dieses Betriebsvermögen sind die Grundsätze der Erbengemeinschaft bzw. Erbauseinandersetzung anzuwenden und zwar unabhängig vom Schicksal des Mitunternehmeranteils.[2]

Gleiches muß gelten, wenn ein steuerlich als Sonderbetriebsvermögen des Erblassers behandeltes Wirtschaftsgut, steuerlich subsidiär, handelsrechtlich aber primär in einem ihm gleichzeitig gehörenden Einzelunternehmen ausgewiesen wurde. Auch hier bedingt das Ausscheiden des Erblassers aus der Personengesellschaft nicht den Wegfall der Betriebsvermögenseigenschaft, sondern hat lediglich den Rückfall in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zur Folge.[3]

---

1) Schulze zur Wiesche, Dieter, Behandlung des Sonderbetriebsvermögens beim Ausscheiden eines Gesellschafters, FR 1980, 286; unter Hinweis auf BFH, Urteil v. 14.12.1978, IV R 106/75, BStBl II 1979, 800; Urteil v. 7.8.1979, VIII R 153/77, BStBl II 1980, 181

2) vgl. auch Klemm, Einkommensteuer, 10

3) Klemm, ebenda, 10

Das Ausscheiden des Erblassers kann nicht rückwirkend dadurch aufgehoben werden, daß die übrigen Gesellschafter statt den Abfindungsanspruch zu erfüllen, die Erben als Gesellschafter aufnehmen. Tatsächlich und rechtlich liegt ein unbedingtes Ausscheiden des Erblassers und ein weiterer selbständiger Rechtsvorgang, nämlich der Eintritt der Erben, vor.[1)] Die Erben bringen den Abfindungsanspruch des Erblassers, keine Anteile an Wirtschaftsgütern ein. Es geht nicht mehr um einen Vorgang des Erbens bzw. der Erbauseinandersetzung.

Ergebnis dieser Sachbehandlung wäre, daß der Erblasser zunächst einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn zu versteuern hat. Die Erben treten nach Realisierung der stillen Reserven in die Gesellschaft ein und haben entsprechend hohe Ansätze der Beteiligungen. Betrachtet man jedoch Sinn und Zweck der Vorschrift des § 16 EStG, wonach stille Reserven, die bei Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils entstehen, erfaßt werden sollen, damit sie der Besteuerung nicht verloren gehen, so ist hier, dem Wesen nach, § 16 EStG nicht einschlägig. Den eintretenden Erben müßte also die Möglichkeit der Buchwertfortführung erhalten bleiben.

---

1) Schulze zur Wiesche, Dieter, Die Gesellschafternachfolge aus ertragsteuerlicher Sicht, FR 1979, 185, 188349) BFH, Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614

bb) Einfache Nachfolgeklausel

Stirbt ein Gesellschafter und geht sein Gesellschaftsanteil in vollem Umfang aufgrund Gesetz oder einer Bestimmung im Gesellschaftsvertrag auf den oder die Erben über, so liegt einkommensteuerlich eine unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor (§ 7 Abs. 1 EStDV). In der Person des Erblassers entsteht kein Veräußerungsgewinn. Die Erben führen die anteiligen Buchwerte einschließlich Sonderbetriebsvermögen fort.[1)]

Jeder Miterbe erhält von dem ursprünglichen Gesellschaftsanteil des Erblassers einen selbständigen, nicht gesamthänderisch in der Erbengemeinschaft gebundenen Anteil entsprechend der Höhe seiner Erbquote. Durch diesen Anteil wird jeder einzelne Miterbe automatisch mit dem Erbfall, ohne daß es einer Auseinandersetzung unter den Erben bedarf, selbständiger Gesellschafter.[2)] Die so aufgeteilten Gesellschaftsanteile der Nachfolger gehören aber dennoch zum Nachlaß.[3)]

Die Erben eines Mitunternehmeranteils stehen dabei, abgesehen von der zivilrechtlichen quotalen Sondererbfolge, den Rechtsnachfolgern eines Einzelunternehmers gleich. Für die steuerliche Behandlung der Vererbung eines Mitunternehmeranteils gelten daher die gleichen iechtsgrundsätze wie für die Vererbung eines Einzelunternehmens.[4)]

---

1) BFH, Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614

2) Soergel/Siebert, § 2032 Anm. 14, 15; BGH, Urteil v. 4.5.1983, a.a.O., 39; BayObLG, Beschluß v. 13.7. 1983, BReg.3Z 122/82, DB 1983, 2026

3) BGH, Urteil v. 4.5.1983 a.a.O., 39

4) BFH, Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614

Sind die Erben mit dem Vermächtnis belastet, den Mitunternehmeranteil im Einvernehmen mit den übrigen Gesellschaftern einem Dritten zu übertragen oder eine Unterbeteiligung am Mitunternehmeranteil einzuräumen, und erfüllen sie dieses Vermächtnis, so ist der Vorgang einkommensteuerlich so zu werten, als ob der Vermächtnisnehmer den Gesellschaftsanteil bzw. die Unterbeteiligung unmittelbar vom Erblasser unentgeltlich erworben hätte.[1)]

Einigen sich die Erben nach dem Todesfall im Rahmen der Erbauseinandersetzung und mit den übrigen Gesellschaftern dahin, daß, statt alle Gesellschafter zu werden, nur einer oder einige Miterben den Gesellschaftsanteil des Erblassers übernehmen und die übrigen Miterben von den den Gesellschaftsanteil übernehmenden Erben abgefunden werden, so gelten einkommensteuerlich die für die Erbauseinandersetzung der Erben eines Einzelunternehmens maßgeblichen Grundsätze sinngemäß.

Da Erbfall und Erbauseinandersetzung keine unselbständigen Teile eines einheitlichen Geschehens sind, sondern selbständige Vorgänge, spielt die Frist, innerhalb derer die Auseinandersetzung betrieben wird, keine Rolle.[2)]

---

1) BFH, Urteil v. 1.7.1982, a.a.O., 646

2) im Gegensatz zur h.M.; vgl. oben Punkt C:IV.2.a.; für die Auseinandersetzung über einen Mitunternehmeranteil vgl. stellvertretend für viele: Schmidt, § 16 Anm. 128b, Littmann, § 16 Anm. 232

Die Miterben, auf die der Gesellschaftsanteil übergegangen ist, werden unmittelbar Gesellschafter. Daraus folgt aber nicht notwendig, daß sie auch Mitunternehmer wurden.[1] Trotzdem liegt aber eine mitunternehmerartige Auseinandersetzung vor, wenn die Miterben die Abfindungszahlungen nach dem Wert von Leistung und Gegenleistung bemessen. Mit der Folge, daß die einkommensteuerliche Behandlung ebenso ist wie bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Auseinandersetzung ist auch nicht auf den Todeszeitpunkt des Erblassers zurückzubeziehen; maßgeblich ist der Zeitpunkt der Auseinandersetzung, so daß die in der Zwischenzeit geschaffenen stillen Reserven bei der Auseinandersetzung mit berücksichtigt werden. Die in der Zeit zwischen Erbfall und Auseinandersetzung mit den weichenden Erben anfallenden Gewinnanteile werden allen Miterben entsprechend ihrer Erbquote als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet.[2] Dafür ist nicht erforderlich, daß alle Erben eine Mitunternehmerstellung haben. Die Gewinnverteilung wird wie bei Mitunternehmern vorgenommen. Eine von der Rechtsprechung für § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entwickelte Fiktion muß auch für § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG Geltung besitzen, wenn die Auseinandersetzung als entgeltlich anzusehen ist.

Einigen sich die Erben mit den übrigen Gesellschaftern dahin, daß alle Erben aus der Gesellschaft gegen Abfindung ausscheiden, so entsteht in der Person der Erben, nicht der des Erblassers, ein Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die übrigen Gesellschafter haben in Höhe der Abfindung Anschaffungskosten für den Anteil der wei-

---

1) BFH, Urteil v. 15.10.1975, I R 146/73, BStBl II 1976, 191; Mittelbach, a.a.O., 409

2) BFH, Urteil v. 12.1.1978, a.a.O., 333

chenden Erben an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens. Eine außerbetriebliche, erbrechtliche Auseinandersetzung kann nicht angenommen werden, da die Abfindung von Gesellschaftern geleistet wird, die nicht Erben sind.[1] Die ausscheidenden Erben müssen sich die Mitunternehmerstellung zurechnen lassen,[2] auch wenn sie selbst nicht Mitunternehmer sind.

cc) Qualifizierte Nachfolgeklausel

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß beim Tode eines Gesellschafters, der von mehreren Erben beerbt wird, die Gesellschaft nur mit einem oder einzelnen Erben, aber im Umfang der Mitgliedschaft des verstorbenen Gesellschafters, fortgeführt wird, so geht der Gesellschaftsanteil zivilrechtlich unverändert auf den qualifizierten Miterben (Nachfolger-Miterben) über. Die übrigen Miterben werden nicht Gesellschafter; sie erlangen auch keinen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, sondern nur einen auf Erbrecht beruhenden, schuldrechtlichen Wertausgleichsanspruch gegen den Nachfolger-Miterben.[3]

Einkommensteuerlich erwirbt der Nachfolger-Miterbe im Wege der Sonderrechtsnachfolge den gesamten Gesellschaftsanteil des Erblassers unentgeltlich. Er führt die Buchwerte fort. Weder beim Erblasser noch bei den nicht zu Gesellschaftern berufenen Miterben entsteht ein Veräußerungsgewinn. Die an die nicht berechtigten Miterben bezahlte Ausgleichsschuld stellt keine An-

---

1) Littmann, § 16 Anm. 233

2) Schmidt, § 16 Anm. 128c

3) BGH, Urteil v. 20.2.1977, a.a.O., 225

schaffungskosten für den vom Erblasser übernommenen Gesellschaftsanteil dar, sondern ist Teil der Nachlaßregulierung, die aufgrund Erbrecht, nicht aufgrund Gesellschaftsrecht erfolgt. Die Ausgleichsschuld "entspricht"[1] daher weder einer Geldverbindlichkeit aufgrund eines Vermächtnisses oder eines Pflichtteilsrechts noch ist sie diesen "ähnlich"[2].

Der Fall der qualifizierten Nachfolgeklausel ist entgegen Klemm[3] nicht mit dem Fall der einfachen Nachfolgeklausel, bei der nicht alle Miterben Gesellschafter bleiben, sondern sich angemessene Zeit nach dem Erbfall dahingehend einigen, daß ein oder mehrere Miterben den Gesellschaftsanteil des Erblassers übernehmen und die übrigen ausscheiden, vergleichbar. Bei der einfachen Nachfolgeklausel sind zunächst alle Miterben aufgrund des Erbfalls Gesellschafter geworden. Das Ausscheiden einzelner Miterben erfolgt dann auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, nicht auf erbrechtlicher.

Sonderbetriebsvermögen unterliegt - anders als der Gesellschaftsanteil - zivilrechtlich nicht der Sondererbfolge. Es wird Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Da nur der Nachfolger-Miterbe Gesellschafter wird, stellt auch nur der seiner Erbquote entsprechende Anteil Sonderbetriebsvermögen dar; der Anteil der übrigen Erben wird Privatvermögen.[4]

---

1) Littmann, § 16 Anm. 234; Schmidt, § 16 Anm. 129

2) Klemm, Einkommensteuer, 11

3) ebenda, 11

4) die Darstellung der herrschenden Meinung siehe bei Schmidt, § 16 Anm. 29

Fraglich ist, wem der Entnahmegewinn zuzurechnen ist. Da die nicht qualifizierten Erben zu keiner Zeit Gesellschafter sind, werden ihre Anteile am Sonderbetriebsvermögen im Todeszeitpunkt entnommen. Die Realisierung der stillen Reserven tritt mit dem Tod des Erblassers ein und ist noch von ihm im Rahmen seiner letzten Einkommensteuerveranlagung zu erfassen.[1)]

Übergibt der Nachfolger-Miterbe seinen Anteil am Sonderbetriebsvermögen an die übrigen Miterben, z.B. zur Begleichung der Ausgleichsschuld aus der Übernahme des Gesellschaftsanteils, so verwirklicht er in seiner Person den Entnahmetatbestand mit entsprechender Versteuerung der stillen Reserven. Die übernehmenden Miterben haben anteilige Anschaffungskosten.

Erwirbt der Nachfolger-Miterbe die Anteile am Sonderbetriebsvermögen der übrigen Miterben, so hat er anteilige Anschaffungskosten. Bei den übrigen Miterben ergeben sich keine einkommensteuerlichen Konsequenzen, da sie ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens verkaufen.

dd) Teilnachfolgeklausel

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß beim Tode eines Gesellschafters, der von mehreren Erben beerbt wird, bestimmte Miterben mit dem ihrer Erbquote entsprechenden Anteil der Mitgliedschaft des Erblassers in die Gesellschaft eintreten und die übrigen Erben von der Gesellschaft abzufinden sind, so spaltet sich der Gesellschaftsanteil. Ein Bruchteil geht, wie bei der

---

1) eine Ausnahme hiervon ist m.E. nur denkbar, wenn der Erblasser mehrere Betriebe vererbt und das vererbte Sonderbetriebsvermögen des einen Betriebs beim anderen - und damit bei den übrigen Erben - Betriebsvermögen bleibt

Nachfolgeklausel, auf den oder die zu Gesellschaftern berufenen Miterben über. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen hier denen der einfachen Nachfolgeklausel. Mit dem restlichen Bruchteil scheidet der verstorbene Gesellschafter wie bei einer Fortsetzungsklausel in der Weise aus, daß dieser Bruchteil den bisherigen Gesellschaftern anwächst. Die Miterben erhalten einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, der innerhalb der Erbengemeinschaft allein den nicht zu Gesellschaftern berufenen Erben zusteht.[1] Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen insoweit denen der Fortsetzungsklausel.[2]

ee) Eintrittsklausel zugunsten der Erben

Bei der Eintrittsklausel werden die Erben nicht unmittelbar Gesellschafter. Nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages sind sie aber berechtigt, in die Gesellschaft einzutreten. Solange die Eintrittserklärung nicht abgegeben wird, besteht ein Schwebezustand.[3]

Je nachdem, ob die Erben ihr Eintrittsrecht ausüben oder nicht, entsprechen die einkommensteuerrechtlichen Folgen entweder denen der einfachen Nachfolgeklausel oder der Fortsetzungsklausel. Daß zivilrechtlich die Erben bei der Nachfolgeklausel unmittelbar Gesellschafter werden, während bei der Eintrittsklausel der Gesellschaftsanteil zunächst den übrigen Gesellschaftern anwächst und erst mit Ausübung des Eintrittsrechts

---

1) Baumbach/Duden/Hopt, § 139 Anm. 2 B

2) BFH, Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614

3) Ulmer, Peter, Zur Gesellschafternachfolge im Todesfall, BB 1977, 805, 807

diesen abwächst und den eintretenden zuwächst, ist für die einkommensteuerrechtliche Wertung ohne Bedeutung. Solange die Erben ihr Eintrittsrecht nicht ausgeübt haben, besteht ein Schwebezustand;[1] dieser fällt rückwirkend zum Todestag des Erblassers weg bei Ausübung des Eintrittsrechts, so daß die Erben von Anfang an Gesellschafter sind.[2]

Verzichten die Erben auf ihr Eintrittsrecht und werden sie nicht Gesellschafter, so liegt keine Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses durch sie vor. Die Anwachsung des Gesellschaftsanteils auf die übrigen Erben bleibt bestehen. Die übrigen Gesellschafter setzen die Gesellschaft alleine fort. Den Erben steht ein Abfindungsanspruch zu. Der Veräußerungsgewinn entsteht noch in der Person des ausscheidenden Erblassers.[3]

Diese Handhabung ist auch durch den Sinn und Zweck des § 16 EStG gedeckt, der eine Versteuerung der stillen Reserven nur bei Veräußerung bzw. Aufgabe des Gewerbebetriebs bzw. Mitunternehmeranteils vorsieht.

---

1) die Erben sind in dieser Zeit nur "bedingt Gesellschafter"

2) im Ergebnis ebenso, aber mit anderer Begründung: Schmidt, § 16 Anm. 131; Littmann, § 16 Anm. 236; BFH, Urteil v. 26.3.1981, a.a.O., 614; Nissen, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 8: auf den zivilrechtlichen Unterschied, daß der Erbe bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel unmittelbar Gesellschafter wird, während bei der Eintrittsklausel der Gesellschaftsanteil den übrigen Gesellschaftern wieder ab- und dem eintretenden Gesellschafter anwächst, kann es nicht ankommen, da beide Sachverhalte wirtschaftlich gleichwertig sind.

3) Schmidt, § 16 Anm. 131; Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 318; Littmann, § 16 Anm. 236

Steht das Eintrittsrecht nur einem oder einzelnen Erben in der Weise zu, daß sie in vollem Umfang die Rechtsstellung des verstorbenen Gesellschafters übernehmen und die übrigen Miterben keinen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, sondern einen Ausgleichsanspruch aufgrund Erbrecht gegen die eintrittsberechtigten Miterben erlangen, so spricht man von einer qualifizierten Eintrittsklausel. In diesem Fall treten die gleichen einkommensteuerrechtlichen Folgen ein wie bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel.[1)]

ff) Auflösung der Gesellschaft

Wird die Gesellschaft durch den Tod eines Gesellschafters durch Gesetz oder Vertrag aufgelöst, so ist sie abzuwickeln. Die Erben treten in die Liquidationsgesellschaft ein und haben dabei dieselben Rechte, wie sie der verstorbene Gesellschafter gehabt hätte. Gemäß § 146 Abs. 1 HGB nehmen die Erben als Liquidatoren am wirtschaftlichen Verkehr teil.

Die Erben beziehen also Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, ohne daß geprüft werden muß, ob die Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft vorliegen.[2)] Die während der Liquidation der Gesellschaft entstehenden Einkünfte sind je nach Art der Abwicklung Veräußerungsgewinn, Betriebsaufgabegewinn oder laufender Gewinn.[3)] Veräußert die Liquidationsgesellschaft ihren ganzen Betrieb an einen Erwerber, so liegt eine begün-

---

1) Schmidt, § 16 Anm. 131, Littmann, § 16 Anm. 236

2) Schulze zur Wiesche, Gesellschafternachfolge, 186

3) Klemm, Einkommensteuer, 9

stigte Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Der Veräußerungsgewinn fällt anteilig bei den Erben an, nicht beim Erblasser, da diese den Sachverhalt der Veräußerung verwirklichen.[1)]

Durch die Auflösung der Gesellschaft kraft Gesetzes oder aufgrund Gesellschafterbeschluß entsteht nicht automatisch eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG. Ob eine solche oder eine ähnliche Abwicklung vorliegt, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Als Beginn der Betriebsaufgabe ist dabei nicht der Tod des Gesellschafters anzusehen, sondern der Beginn der tatsächlichen Abwicklung. Ein Anzeichen hierfür kann der Auflösungsbeschluß sein.[2)]

Wird die Liquidationsgesellschaft von den Erben und den übrigen Gesellschaftern in eine werbende Gesellschaft zurückverwandelt, so entsprechen die einkommensteuerrechtlichen Folgen denen einer einfachen Nachfolgeklausel.[3)]

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 43; Schmidt, § 16 Anm. 133; Littmann § 16 Anm. 228

2) ähnlich auch Littmann, § 16 Anm. 228

3) Schmidt, § 16 Anm. 133

c) Pensionszahlungen an die Witwe eines verstorbenen Gesellschafters

Im Urteil vom 24.11.1983[1] entschied der BFH, daß Versorgungsleistungen, die eine Personengesellschaft an die Witwe eines verstorbenen Gesellschafters aufgrund des Gesellschaftsvertrags als Vergütung für die Tätigkeit dieses Gesellschafters als Geschäftsführer zahlt, bei der Ermittlung des Gesamtgewinns der Personengesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn die Witwe nicht Gesellschafter (Mitunternehmer) ist; § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG ist auf diese Versorgungsleistungen nicht anwendbar, weil diese zwar Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft sind, aber nicht von einem Gesellschafter (Mitunternehmer) bezogen werden.

In der Literatur hat diese Entscheidung sowie die sich anschließende vom 25.10.1984[2] lebhaftes Echo gefunden.[3] Bei den hier vorliegenden Äußerungen geht es

---

1) IV R 14/83, BStBl II 1984, 431; nach BMF, Schr. v. 15.6.1984 - IV B 2 - S2241 - 46/84, BStBl I 1984, 377, wird das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet; der BFH bestätigt jedoch seine Entscheidung im Urteil v. 25.10.1984, IV R 165/82, BStBl II 1985, 212; das Bundeskabinett hat am 10.4.1985 einen Gesetzentwurf beschlossen, der sich u.a. mit dem Problem der "Witwenpension" befaßt und eine Änderung des § 15 EStG vorsieht, DB 1985, 894

2) ebenda

3) siehe u.a. Flume, Werner, Die Pension für den ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft oder seiner Witwe und die nach dem Entwurf eines Geprägerechtsprechungsgesetzes beabsichtigte steuerliche Regelung, DB 1985, 2370; Knobbe-Keuk, Brigitte, Zum Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften, BB 1985, 941, 946; Bordewin, Arno, Zum Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften, BB, 1985, 1548; Söffing, Günter, Anm. zu BFH, Urteil v. 24.11.1983, FR 1984, 150, 151

überwiegend um Probleme des § 15 EStG und Möglichkeiten der Rückstellungsbildung. Im folgenden will ich kurz untersuchen, ob durch die Grundsätze der Universalsukzession die Problematik der BFH-Urteile gewandelt wird.

Im Fall des Urteils vom 24.11.1983 war die Witwe aufgrund Gesellschaftsvertrag zunächst Gesellschafter geworden, übereignete aber fünf Tage nach dem Erbfall ihren Anteil an die anderen Miterben. Die Witwenpension beruhte auf der Geschäftsführertätigkeit des Mannes und betrug 50% dessen früherer Gesamtbezüge. Im Urteil vom 25.10.1984 ging der Gesellschaftsanteil gemäß Gesellschaftsvertrag auf die Kinder über; die Witwe wurde nicht Gesellschafter; sie erhielt aus der Tätigkeit des Mannes die Witwenpension.

In beiden Fällen wird die Witwenpension durch die Tätigkeit des Ehemannes als Gesellschafter der Gesellschaft begründet. Pensionen, die dem Ehemann bezahlt werden, stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG dar. Die Pensionsverpflichtung ist in der Bilanz der Gesellschaft nicht rückstellungsfähig.[1)] Mit dem Tod des Ehemannes tritt die Witwe in dessen Rechtsposition kraft Gesamtrechtsnachfolge. Die Pensionszahlungen, die beim Ehemann Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellten, stellen auch bei der Witwe, der sie als Rechtsnachfolger zufließen, gewerbliche Einkünfte dar. Die Beurteilung ist nicht anders, wenn die Pensionszahlungen an die Witwe erst mit dem Todestag des Mannes beginnen. In beiden Fällen wird die Witwenpension durch die Tätigkeit des Mannes als Gesellschafter begründet.

---

1) BFH, Urteil v. 22.1.1970, IV R 47/68, BStBl II 1970, 415; Urteil v. 21.12.1972, IV R 53/72, BStBl II 1973, 298; Urteil v. 8.1.1975, I R 142/72, BStBl II 1975, 437

Es erscheint mir deshalb nicht richtig, wenn sich der 4. Senat vom Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG leiten läßt und danach fragt, ob derjenige, der eine Vergütung bezieht, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vergütung als Aufwand in der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschaft in Erscheinung tritt, unmittelbar oder mittelbar (noch) Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft ist.[1] Die Zielsetzung des § 15 EStG, hier unter dem besonderen Blickwinkel der Gesamtrechtsnachfolge, wird dabei übersehen.

Die Einkünfte der Witwe sind damit im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Gesellschaft zu erfassen.

3. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und die innerhalb eines Veranlagungszeitraums veräußerten Anteile 1 vom Hundert des Kapitals der Gesellschaft übersteigen.

---

1) Urteil v. 24.11.1983, a.a.O., 432; dem BFH zustimmend Köhle, Friedhelm, Hinterbliebenenbezüge als Betriebsausgaben in der Personengesellschaft/Änderung der Rechtsprechung, auch in der Frage der Rückstellungsbildung ?, DB 1984, 644

Eine unentgeltliche Übertragung der Anteile (durch Schenkung, §§ 516 ff BGB oder Erbfall, §§ 1922, 1939, 1949, 2147 ff BGB) stellt keine Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG dar für den Zuwendenden. Jedoch kann durch eine unentgeltliche Übertragung die eingetretene Steuerverstrickung nicht beseitigt werden. Die Anteile bleiben beim Erwerber steuerbefangen. Der Erbe, der als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsposition des Erblassers einrückt, setzt die Verhältnisse des Rechtsvorgängers fort.[1] War also der Erblasser wesentlich beteiligt, so bleiben diese Anteile auch beim Erben nach § 17 Abs. 1 EStG steuerlich gebunden. Hat bereits der Erblasser die Beteiligung unentgeltlich erworben, sind die Verhältnisse dessen Rechtsvorgängers maßgebend. Für die Frage der Steuerbefangenheit sind also die Verhältnisse aller unmittelbar aufeinander folgenden unentgeltlichen Erwerber bis hin zu einem entgeltlichen Erwerb zusammenzufassen.

Nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 S. 4 EStG gilt die Zusammenfassung der Verhältnisse des Erben mit denen des Erblassers nur für die Prüfung der Frage, ob die Beteiligung als wesentliche Beteiligung einzuordnen ist, nicht für die übrigen Tatbestandsmerkmale, z.B. die Kleinbetragsgrenze von 1%. Hier sind die Verhältnisse jedes Steuerpflichtigen für sich zu betrachten.[2]

---

1) § 17 Abs. 1 S. 4 EStG greift aber nicht auf einen Erben durch, der die Erbschaft ausschlägt. Dieser gilt von Anfang an nicht als Erbe; vgl. Seithel, Rolf, Verhindert die Ausschlagung einer Erbschaft das Entstehen einer wesentlichen Beteiligung i.S.d. § 17 EStG ?; DStZ 1972, 677, 678

2) vgl. auch Frotscher, § 17 Anm. 75; veräußert z.B. der Erblasser kurz vor seinem Tod 0,9% einer wesentlichen Beteiligung und veräußert der Erbe im selben Veranlagungszeitraum ebenfalls 0,9%, so greift § 17 Abs. 1 EStG nicht ein, da jede Veräußerung für sich zu betrachten ist und unter 1% liegt

Die Berechnung der 5-Jahres-Frist erfolgt ähnlich derjenigen des Veräußerers. Der Erblasser muß innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Veräußerungszeitpunkt durch den Erben wesentlich beteiligt gewesen sein. Der Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung ist für die 5-Jahres-Frist nicht ausschlaggebend.[1] Die Besitzzeiten des Erben und Erblassers werden zwar wegen der Universalsukzession zusammengerechnet, war aber nur der Erblasser wesentlich beteiligt, nicht jedoch der Erbe, weil er einen kleineren Anteil erhält, so endet die Steuerverstrickung nicht mit Ablauf von 5 Jahren nach dem unentgeltlichen Übergang.

Bildet die Beteiligung in der Hand des Erben, auch zusammen mit vorhandenen oder später hinzuerworbenen Anteilen, keine wesentliche Beteiligung, so ist nur der unentgeltlich erworbene Teil steuerverstrickt, nicht dagegen die vorher bestehenden oder hinzuerworbenen Anteile.[2] Diese kann der Erbe unabhängig und neben der 1%-Regelung im gleichen Veranlagungszeitraum veräußern. Werden vom Erben jedoch weitere Anteile erworben, so daß die insgesamt von ihm gehaltenen Anteile 25% übersteigen, so tritt im Zeitpunkt der Überschreitung der 25%-Grenze die Steuerverstrickung ein.

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 Anm. 158

2) Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 Anm. 156; Littmann, Zur Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung bei wesentlichen Beteiligungen nach § 17 EStG, DStZ 1966, 120, 125; war der Steuerpflichtige z.B. mit 2% an der Kapitalgesellschaft beteiligt, erbt er 20% einer wesentlichen Beteiligung und erwirbt er anschließend weitere 2%, so ist nur die geerbte Beteiligung steuerverstrickt.

Die Frage der Erbauseinandersetzung bei einer wesentlichen Beteiligung ist durch die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht geklärt. Nach h.M.[1] sind die allgemeinen Grundsätze der Erbauseinandersetzung auf die Auseinandersetzung über eine wesentliche Beteiligung anzuwenden. Danach ist die Erbauseinandersetzung, wenn sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums erfolgt, ein Annex zum Erbfall. Der die wesentliche Beteiligung übernehmende Alleinerbe oder die im Wege der Erbauseinandersetzung die Beteiligung übernehmenden Miterben erwerben unmittelbar und unentgeltlich vom Erblasser. Nach Schmidt[2] ist die Übernahme einer wesentlichen Beteiligung durch einen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung i.d.R. anteilig eine Veräußerung durch die weichenden Miterben und ein entgeltlicher Erwerb durch den übernehmenden Miterben, da die Anteile einer Kapitalgesellschaft, die zu einer Erbengemeinschaft gehören, anteilig den einzelnen Mitgliedern wie bei einer Mitberechtigung nach Bruchteilen gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind, wenn die Gesamthandsgemeinschaft keine betrieblichen Einkünfte und demgemäß kein Betriebsvermögen hat.[3]

Da jedoch Erbfall und Erbauseinandersetzung zwei voneinander losgelöste Vorgänge bilden, kann sich die Auseinandersetzung nur als entgeltlicher Vorgang gestalten, unabhängig vom Zeitraum innerhalb dessen die Auseinandersetzung erfolgt. Wird die wesentliche Beteiligung unter den Miterben entsprechend ihrer Erbquote

---

1) Littmann, § 17 Anm. 39; Klemm, Einkommensteuer, 14; Schulze zur Wiesche, Erbauseinandersetzung eines GmbH-Anteils, GmbHR 1980, 211

2) § 17 Anm. 19a

3) ebenda § 17 Anm. 15e

real geteilt, ist die Aufteilung erfolgsneutral, da die Beteiligung während des Bestehens der Erbengemeinschaft bereits den einzelnen Miterben anteilig zugerechnet wurde gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Durch die Aufteilung wird lediglich die zivilrechtliche Zuordnung mit der steuerlichen Zuordnung in Übereinstimmung gebracht.[1] Die Steuerverstrickung bleibt jedoch bestehen. Bei einer späteren Veräußerung erfolgt die Versteuerung.

4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Befindet sich im Nachlaß eine freiberufliche Praxis, so sind die Erben oft mangels eigener Fachkenntnisse nicht in der Lage, die freiberufliche Praxis fortzuführen. Sie werden entweder versuchen, die Praxis zu liquidieren oder sie zu verpachten. Sind mehrere Erben vorhanden und übernimmt einer die freiberufliche Praxis, so wird er den weichenden Erben i.d.R. eine Abfindung zahlen müssen.

Die sich ergebenden einkommensteuerlichen Probleme scheinen ähnlich zu sein denen der Vererbung eines Gewerbebetriebs. Die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit setzt jedoch die berufliche Qualifikation und die persönliche Berufsausübung voraus. Die berufliche Qualifikation des Erblassers wird aber - da sie eine höchstpersönliche Eigenschaft darstellt - nicht vererbt. Vererbt wird lediglich das vorhandene Praxisvermögen des Erblassers.

---

1) Littmann, § 17 Anm. 39; Klemm, Einkommensteuer, 14; Widmann/Meyer,Rdz. 7453.2

a) Betriebsfortführung durch den Erben

aa) Betriebsfortführung durch einen qualifizierten Erben

Besitzt der Rechtsnachfolger die gleiche berufliche Qualifikation wie der Vorgänger, so ist die Kontinuität der Einkunftsart gesichert.[1] Der Erbe führt als Gesamtrechtsnachfolger die Buchwerte des Betriebsvermögens des Erblassers fort.[2] Das Betriebsvermögen bleibt freiberufliches Betriebsvermögen.

Nach Schick[3] soll dies allerdings nur dann gelten, "wenn es sich um eine freiberufliche Tätigkeit handelt, bei der man wirtschaftlich gesehen, von Nachfolge sprechen kann, nicht dagegen insbesondere bei der künstlerischen und wissenschaftlichen Tätigkeit, soweit sie ganz an die Persönlichkeit geknüpft ist. Hier muß in jedem Fall von Beendigung der Tätigkeit ausgegangen werden." Johann Strauß Sohn setzt aber als Gesamtrechtsnachfolger das Erbe von Johann Strauß Vater fort, auch wenn die Kompositionen des Sohnes dessen persönliche Note tragen, ebenso wie der qualifizierte Sohn eines Architekten dessen Erbe fortsetzt. In beiden Fällen werden Erbe und Erblasser in ihren Werken ihren persönlichen Stil zum Ausdruck bringen. In beiden Fällen endet auch die Tätigkeit, die durch die persönliche Note des Erblassers gekennzeichnet ist, mit seinem Tod. Der Erbe beginnt die Tätigkeit, falls er nicht schon vorher tätig war.

---

1) ist z.B. der Sohn Steuerberater und übernimmt er als Erbe die Steuerkanzlei des Vaters, so ist die Fortführung der Kanzlei unter der gleichen Einkunftsart sichergestellt

2) vgl. § 7 Abs. 1 EStDV

3) Die freien Berufe im Steuerrecht, Köln 1973, 55

Das eigentliche Problem besteht in der Frage, ob das freiberufliche Betriebsvermögen, das mittels Universalsukzession auf den Erben übergeht, beim Erben ebenfalls freiberufliches Betriebsvermögen bleibt, mit der Konsequenz der Buchwertfortführung. Die berufliche Qualifikation, die an die Person des Erblassers gebunden ist, endet in jedem Fall mit seinem Tod,[1] unabhängig von der Art der Tätigkeit.

Gleiches gilt für die Unternehmereigenschaft. Sie endet mit dem Tod des Erblassers und entsteht in der Person des Erben neu, wenn er die unternehmerische Tätigkeit aufnimmt.[2] Entgegen Schick[3] bedeutet dies aber nicht notwendigerweise, daß der Tod zur Betriebsaufgabe führt. Diese erfordert eine entsprechende Handlung des Steuerpflichtigen, auf den Erbfall bezogen, des Erben. Das freiberufliche Betriebsvermögen geht - mit dieser

---

1) vgl. auch BFH, Urteil v. 15.4.1975, a.a.O., 540: Auf den nicht qualifizierten Erben geht lediglich das Betriebsvermögen über, weil er den Praxisinhaber beerbt (§ 1922 BGB). Das an die berufliche Qualifikation des Erblassers gebundene Recht zur eigenverantwortlichen selbständigen Ausübung des Berufs ist hingegen nicht mit vererbt worden. Dieses Recht ist vielmehr mit dem Tode des Berufsträgers erloschen; BFH, Urteil v. 14.4.1983, V B 62/82, UStR 1983, 149, ergangen zu § 4 Nr. 14 UStG; für die steuerberatenden Berufe vgl. § 45 Abs. 1 Nr. 1 StBerG

2) vgl. hierzu im einzelnen Punkt D:I.2.a)aa)aaa), zum Übergang der Unternehmereigenschaft

3) Die freien Berufe, 130

Eigenschaft behaftet - auf den Erben über.[1] Der Umstand, daß der Erbe die freiberufliche Tätigkeit des Erblassers nicht fortsetzt, ist für die Beurteilung der Rechtsnatur der übertragenen Wirtschaftsgüter und des Übertragungsakts ohne Bedeutung. Der Tod des Erblassers bewirkt nicht den Übergang des Betriebsvermögens in das Privatvermögen.[2] Eine eventuelle Aufgabe- oder Veräußerungshandlung erfolgt erst durch den Erben. Eine Trennung von Aufgabe- und Veräußerungstatbestand einerseits und Aufgabe- und Veräußerungsgewinn andererseits ist mit den §§ 16, 18 EStG nicht zu vereinbaren.[3]

bb) Betriebsfortführung durch einen nicht qualifizierten Erben

Der nicht qualifizierte Erbe eines Freiberuflers kann aus dem Betrieb des Erblassers laufende Einnahmen haben, indem er entweder die ausstehenden Honorare einzieht oder den Betrieb für eine Übergangszeit von einem Vertreter im Angestelltenverhältnis fortführen läßt.

aaa) Einziehung ausstehender Honorarforderungen

Gemäß § 24 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG, und zwar

---

1) so auch BFH, Urteil v. 19.5.1981, VIII R 143/81, BStBl II 1981, 665, 667

2) vgl. auch BFH, Urteil v. 7.10.1965, a.a.O., 667; bestätigt durch Urteil v. 30.1.1974, IV R 80/70, BStBl II 1974, 452; Urteil v. 15.4.1975. a.a.O., 540 und Urteil v. 19.5.1981, a.a.O., 667

3) vgl. auch Streck, Michael, Anm. zu BFH, Urteil v. 30.1.1974, StRK EStG § 18 R.458

auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Das gilt auch für Einkünfte, die durch die Tätigkeit des Erblassers verursacht sind, deren Ergebnis aber den Erben zufließt.[1] § 24 Nr. 2 EStG bezieht sich also nur auf solche Einkünfte, deren Besteuerungstatbestand noch vom Erblasser verwirklicht worden ist, nicht jedoch auf Einkünfte, die aufgrund einer eigenen Tätigkeit des Erben erzielt worden sind.

Diese nachträglichen Betriebseinnahmen sind bei dem Erben aus den Besonderheiten der i.d.R. für Freiberufler geltenden Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG - Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben - bedingt. Die Gewinnermittlungsmethode wird durch den Tod nicht beeinflußt. Da im Zeitpunkt des Todes nicht alle Betriebseinnahmen oder -ausgaben erfaßt worden sind, führen sie beim Erben zu entsprechenden nachträglichen Einkünften. Der Erbe, der nicht die Voraussetzungen eines Freiberuflers erfüllt, kann grundsätzlich nur insoweit freiberufliche Einkünfte erzielen, als diese noch vom Erblasser verursacht worden sind bzw. insoweit, als er die Tätigkeit des Erblassers verwertet.

bbb) Betriebsfortführung durch einen angestellten Vertreter

Läßt der nicht qualifizierte Erbe eines Freiberuflers die Praxis durch einen fachlich vorgebildeten, angestellten Vertreter fortführen, weil er selbst noch nicht die berufliche Qualifikation besitzt oder den

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 Anm. 12; Schulze zur Wiesche, Die freiberufliche Praxis im Erbfall, BB 1984, 1612, 1613

Betrieb nicht überstürzt verkaufen will, so verwertet er nicht mehr die Arbeit des Rechtsvorgängers, sondern erzielt durch seine eigene Tätigkeit Einkünfte.[1] Für das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit kommt es jetzt darauf an, daß der Rechtsnachfolger die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit in eigener Person erfüllt. Er muß selbst in der Lage sein, aufgrund eigener Fachkenntnis den Beruf auszuüben. Diese besitzt er aber nicht. Darüber hinaus fehlt das Merkmal der Eigenverantwortlichkeit, wenn die Praxis durch einen angestellten Vertreter ausgeübt wird.[2] Der nichtqualifizierte Erbe erzielt aus der Fortführung der Praxis damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[3]

Was das Betriebsvermögen anlangt, so findet hier ein Strukturwandel statt. Das freiberufliche Betriebsvermögen wird zu gewerblichem Betriebsvermögen. Die Werte des freiberuflichen Betriebsvermögens werden zum Todestag "eingefroren"[4]; stille Reserven, die bis dahin geschaffen wurden, werden nicht besteuert. Ein bisher selbstgeschaffener Praxiswert wird zwar formell zum Geschäftswert, die Eigenschaften des Praxiswertes bleiben aber an ihm haften. Das bedeutet, daß der Käufer einer Kanzlei einen Praxiswert erwirbt, der sich im Laufe der Zeit verflüchtigt und daher abgeschrieben werden kann. Dies ergibt sich schon daraus, daß der

---

1) Costede, Jürgen, Zur einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus einer treuhänderischen Praxisverwaltung, DStR 1981, 303, 304

2) Schulze zur Wiesche, freiberufliche Praxis, BB 1984, 1613

3) Schick, Walter, Anm. zu BFH, Urteil v. 15.4.1975, StRK EStG § 18 R. 488; Bordewin, Arno, Zweifelsfragen zur Einkommensbesteuerung der freien Berufe, DStZ 1980, 459, 465; BFH, Urteil v. 15.4.1975, a.a.O.; FG Niedersachsen, Urteil v. 13.1.1978, V 58/77, rkr., EFG 1978, 408

4) Schmidt, § 16 Anm. 32a

Erbe Leistungen des Rechtsvorgängers, die sich nicht nur im materiellen Betriebsvermögen, sondern auch im immateriellen Praxiswert niedergeschlagen haben, umsetzt.[1)]

Wird die Praxis durch den Erben nur während einer kurzen Übergangszeit fortgeführt, so wäre denkbar, eine unschädliche Weiterführung der bisher freiberuflichen Praxis durch den nicht qualifizierten Erben mit dem Ziel einer baldigen Auflösung anzunehmen.[2)] Diese Möglichkeit wurde zu Recht vom BFH[3)] abgelehnt. Standesrechtliche Vorschriften haben für das Einkommensteuerrecht, wo dieses eindeutige Tatbestandsvoraussetzungen fordert, keine Bedeutung. Die Einkünfte des Erben können, wenn er selbst nicht die Tatbestandsmerkmale erfüllt, nicht unter die Vorschrift subsumiert werden. Damit führt die Rechtsprechung auch zu einer ganz eindeutigen Rechtslage, die keine weiteren Auslegungen, z.B. wieweit sich etwa ein unschädlicher Übergangszeitraum erstrecken könnte, aufwirft.[4)]

---

1) Costede, a.a.O., 304

2) der Deutsche Steuerberater Verband forderte z.B. mit seiner Eingabe an das Bundesministerium der Finanzen vom 30.11.1983, Stbg 1984, 14, eine dreijährige Übergangsregelung beim Praxisübergang auf einen nicht qualifizierten Erben entsprechend § 71 Abs. 1 StBerG. Er schlägt eine entsprechende Ergänzung des § 18 EStG vor. Das BMF lehnte mit Schreiben vom 13.12.1983 - V B4 S2246 - 40/83 das Begehren ab mit der Begründung: "... Da das Gesetz die Zuordnung der Einnahmen zu einer bestimmten Einkunftsart hier von der persönlichen beruflichen Qualifikation des Steuerpflichtigen abhängig macht, sehe ich keine Möglichkeit zur Verwirklichung Ihres Vorschlags. Insbesondere kann ich keine rechtlich relevante Benachteiligung in den Fällen erkennen, in welchen der Erbe die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 EStG nicht selbst erfüllt. ..."

3) Urteil v. 19.5.1981, a.a.O.

4) so auch Nissen, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 4

ccc) Verpachtung des Betriebs eines Freiberuflers

Verpachtet der Erbe eines Freiberuflers die Praxis des Erblassers an einen Berufsträger gegen laufendes Entgelt, so erzielt er i.d.R. keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die von der Rechtsprechung des BFH[1] entwickelten Grundsätze für die Verpachtung eines gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind auf die Verpachtung des Betriebs eines Freiberuflers nicht anwendbar.

Voraussetzung für die Verpachtung des Betriebs und dem damit verbundenen Wahlrecht ist, daß die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden.[2] Da sich die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs eines Freiberuflers i.d.R. in der persönlichen Leistung des Inhabers und dem sich im Kundenstamm ausdrückenden Praxiswert manifestieren, wird es kaum Fälle geben, in denen die Verpachtung der wesentlichen Grundlagen des freiberuflichen Betriebs im ganzen angenommen werden kann.[3] Die persönliche Leistung des Erblassers und das Vertrauen, das er erworben hatte, können nicht verpachtet werden. Damit schwindet auch der Praxiswert sehr schnell, so daß in der Verpachtung wohl keine Betriebsverpachtung im ganzen gesehen werden kann. Etwas ande-

---

1) siehe dazu die Fundstellen in Schmidt, § 16 Anm. 140

2) BFH, Urteil v. 4.11.1965, IV 411/61U, BStBl III 1966, 49; Urteil v. 26.6.1975, IV R 122/71, BStBl II 1975, 885; Urteil v. 19.1.1983, I R 84/79, BStBl II 1983, 412

3) vgl. auch Plückebaum, Konrad, Verpachtung des Betriebs eines Freiberuflers, StBp 1967, 86

res wird nur dann gelten können, wenn die materiellen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens von solcher Bedeutung sind, daß sie als wesentliche Betriebsgrundlagen gesehen werden müssen.[1)]

Da der Verpächter in einem solchen Fall selbst nicht mehr freiberuflich tätig ist, erzielt er aus der Verpachtung auch keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr. Der Betrieb wird aufgegeben; die stillen Reserven werden realisiert. Der Erbe erzielt aus der Überlassung des bisher freiberuflichen Betriebsvermögens Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.[2)]

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen jedenfalls dann vor, wenn nur die Praxiseinrichtung verpachtet wird.[3)]

Die Einordnung der Einkünfte aus der Verpachtung des freiberuflichen Betriebs als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 EStG, wie sie Plückebaum[4)] fordert, wird durch das Gesetz nicht getragen. Solche nachträglichen freiberuflichen Einkünfte können nur vorliegen, wenn der Erblasser den Einkünftetatbestand verwirklicht hat. Eine gleiche Behandlung wie bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb bei der Verpachtung freiberuflichen Vermögens zu fordern, ist

---

1) so auch Plückebaum, ebenda, 86

2) Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 Anm. 12; Littmann, § 18 Anm. 394; Schick, Die freien Berufe, 58; Plückebaum, ebenda, 86; Wilhelm, Rainer, Betriebsverpachtung bei freien Berufen, BB 1967, 158, 159; Bordewin, a.a.O., 464

3) Littmann, § 18 Anm. 395; Schulze zur Wiesche, freiberufliche Praxis, 1613

4) a.a.O., 87

wegen der Besonderheiten des freiberuflichen Betriebsvermögens nicht möglich.

b) Vererbung eines Sozietätsanteils

Stirbt ein Mitglied einer Sozietät, bei der alle Beteiligten Freiberufler waren, so ergeben sich, was die Vererbung des Sozietätsanteils - also des freiberuflichen Betriebsvermögens - anlangt, keine Unterschiede zur Vererbung eines Gesellschaftsanteils. Die Auswirkungen sind hier die gleichen, wie unter Punkt D:I.2.b. dargestellt.

Besonderheiten hinsichtlich der Einkunftsart der Sozietät treten jedoch auf, wenn ein nicht qualifizierter Erbe Mitglied der Sozietät wird. Eine Sozietät oder Gesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die Ausübung eines freien Berufes i.S.d. EStG darstellt, wenn alle Sozien oder Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.[1)]

Die Einkommensteuerrichtlinien[2)] sehen unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 22.1.1963[3)] eine kurze Übergangszeit als unschädlich an. Die Dauer der Übergangszeit läßt der BFH verständlicherweise unbeantwortet. Klemm[4)] schlägt vor, diese kurze Übergangsfrist bis zu einem Zeitraum von etwa 6 Monaten anzunehmen; er bezieht sich dabei auf die bisher für Erbauseinandersetzungen angenommene Frist, innerhalb derer die Erb-

---

1) BFH, Urteil v. 11.6.1985, VIII R 254/80, BStBl II 1985, 584

2) A 136 Abs. 9

3) I 242/62 U, BStBl III 1963, 189

4) Einkommensteuer, 14

auseinandersetzung als Annex des Erbfalls anzusehen sei. Er räumt allerdings ein, daß seine Lösung insofern einen Schönheitsfehler hat, "als sonst eine 2-Jahresfrist noch als angemessener Zeitraum für eine dem Erbfall zurechenbare Erbauseinandersetzung angenommen wird". Diese Übergangszeit wird in der Literatur[1] verteidigt. Für die freiberuflich tätigen Sozien wäre es katastrophal, wenn die nur kurzfristige Beteiligung des berufsfremden Erben die Sozietät in dem betreffenden Jahr zum Gewerbebetrieb machen würde.

Die Dauer der Beteiligung kann aber nur hilfsweise für die Beurteilung der Einkunftsart herangezogen werden. Es sollte vielmehr darauf abgestellt werden, welche Tätigkeit die Sozietät ausübt und, wer die Tätigkeit ausübt. Der Große Senat des BFH[2] hat für die Einkommensteuer entschieden, daß die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, also durch die Tätigkeit der Gesellschaft selbst bestimmt sind. Das Prinzip der Vielheit der Gesellschafter bleibt i.d.R. ohne Einwirkung auf die Qualifikation der Einkünfte der Gesellschaft. Eine Ausnahme von der Regel liegt vor, wenn zum gesetzlichen Tatbestand einer Einkunftsart Merkmale gehören, die weniger im Bereich der Tätigkeit des Steuerrechtssubjektes liegen als in persönlichen Eigenschaften, die nur eine natürliche Person haben kann.[3] Das trifft auf die Einkünfte aus selbständiger

---

1) Costede, a.a.O., 303, Bordewin, a.a.O., 464

2) Beschluß v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751

3) BFH, Urteil v. 11.6.1985, a.a.O., 585

Arbeit zu. Eine Personengesellschaft oder Sozietät hat danach nur dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit, "wenn das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft ... kein Element einer nichtfreiberuflichen Tätigkeit " enthält.[1)]

Der nicht qualifizierte Erbe übernimmt einen freiberuflichen Gesellschaftsanteil. Solange er selbst nicht tätig wird, sondern nur die beruflich vorgebildeten Gesellschafter, erzielt die Gesellschaft damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Dem Erben fließen anteilig die Einkünfte aus der ererbten freiberuflichen Beteiligung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu. Die Dauer der Beteiligung des Berufsfremden kann nur einen Hinweis auf die Lenkung der Gesellschaft und damit der Entfaltung von Mitunternehmerinitiative durch ihn geben. Mit der Folge, daß bei einer mitunternehmerischen Beteiligung eines berufsfremden Erben die Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen würde.[2)] Im Ergebnis nicht zuzustimmen ist daher Felix,[3)] wonach der berufsfremde Erbe, der an der Sozietät nur passiv beteiligt ist, also nicht tätig ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, während die "Mitberuflerschaft"[4)] Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Der berufs-

---

1) BFH, ebenda, 585

2) so auch Löhr, Ute/Richter, Wolfgang, Fortführung einer freiberuflichen Praxis bei fehlender beruflicher Qualifikation des Erben, BB 1980, 673

3) Neue Rechtslage der einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus Sozietäten mit berufsfremden Mitgesellschaftern, DStR 1985, 363, 365

4) ebenda, 365

fremde Sozius verwirklicht danach selbst einen getrennten, anderen Steuertatbestand, dessen Abspaltung gewinneutral erfolgen soll. Diese Aufspaltung einer Einkunftsquelle in zwei gleichzeitig "sprudelnde Bächlein" steht nicht im Einklang mit dem Gesetz.

c) Veräußerung oder Aufgabe der freiberuflichen Praxis durch den Erben

Verwertet der Erbe das freiberufliche Vermögen des Erblassers in der Weise, daß er die laufenden Tätigkeiten einem anderen Freiberufler überträgt und das Inventar veräußert oder in sein Privatvermögen überführt, so liegt dann eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG vor, wenn die Aufgabe innerhalb eines zeitlichen Zusammenhangs erfolgt und daher als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen ist. Der Erbe erzielt dann Einkünfte i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG, obwohl er die Voraussetzungen für die Ausübung des freien Berufs nicht erfüllt. Er verwertet die frühere Tätigkeit des Erblassers, dessen Qualifikation sich in dem vorhandenen Vermögen niedergeschlagen hat.[1)]

Der Aufgabegewinn ist gemäß § 16 Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG steuerbegünstigt. Die Verdoppelung des Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG steht dem Erben aber nur zu, wenn er selbst die Voraussetzungen in seiner Person erfüllt.[2)] Dies führt zu der auf den ersten Blick unbilligen Härte, daß der erhöhte Freibetrag, der

---

1) so auch Schulze zur Wiesche, freiberufliche Praxis, 1614; Costede, a.a.O., 304, "Der Erbe setzt mit der Veräußerung die freiberuflichen Leistungen seines Rechtsvorgängers, die sich nicht nur im materiellen Betriebsvermögen, sondern auch im immateriellen Praxiswert manifestieren, um."

2) BFH, Urteil v. 19.5.1981, a.a.O., 668

dem Erblasser zustand, beim Erben verloren ist, wenn dieser nicht die persönliche Voraussetzung erfüllt. Da diese Vergünstigung aber an die Person dessen gebunden ist, der den Steuertatbestand verwirklicht, also höchstpersönlicher Natur ist, kann sie nicht auf den Erben übergehen. Sie erlischt mit dem Tod des Erblassers.[1] Bei Vorhandensein einer Erbengemeinschaft steht die Vergünstigung anteilig den Erben zu, die die Voraussetzung erfüllen.

Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsveräußerung nach § 18 Abs. 3 EStG ist aber, daß die Erben die Praxis unmittelbar veräußern und nicht zwischenzeitlich andere Einkünfte, z.B. aus Gewerbebetrieb bezogen haben.

d) Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 18 Abs. 4 EStG durch den Erben

Der Freibetrag nach § 18 Abs. 4 EStG wird, unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen, Personen gewährt, die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG beziehen. Da nicht die Person, sondern die Art der Einkünfte begünstigt ist, steht der Freibetrag nicht nur dem Freiberufler selbst, sondern auch seinem

---

1) so auch Schröder, Karl-Wilhelm, Anm. zu BFH, Urteil v. 29.4.1982, IV R 116/79, SteuerStud 1985, 302, der hier, was nicht näher ausgeführt wird, schwierige Folgefragen sieht

Erben, der nicht Freiberufler ist, zu, wenn er aus der früheren Tätigkeit des Erblassers Einkünfte i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG bezieht.[1)]

e) Inanspruchnahme der Vergünstigung für Erfinder, §§ 4, 5 ErfVO durch den Erben

Durch die ErfVO sollen wirtschaftlich wertvolle Erfindungen sowie industriell verwertbare technische und naturwissenschaftliche Erkenntnisse gefördert werden. Die Begünstigungen stehen nur freien Erfindern zu.

Nach der Rechtsprechung[2)] können die Vergünstigungen der ErfVO nur vom Erfinder selbst, nicht aber von seinen Erben in Anspruch genommen werden, weil es sich dabei um solche persönlicher Art, nicht aber sachlicher Art handelt. Die Erfindervergünstigungen sollen einen Anreiz bieten zur Entfaltung erfinderischer Tätigkeit und demzufolge gerade die Tätigkeit als solche steuerlich belohnen.[3)]

---

1) FG Hannover, Urteil v. 23.7.1957, VI 162/57, EFG 1958, 7; Theis, a.a.O., 66; Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 Anm. 172; Gegenstimmen aus früherer Zeit sind verstummt: Littmann, Erbe und Erbauseinandersetzung, 509; v. Clear, Einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften beim Erben aus einer Tätigkeit des Erblassers, DStR 1959, 106

2) BFH, Urteil v. 20.2.1958, IV 179/57 U, BStBl III 1958, 209; Urteil v. 26.6.1970, VI R 193/67, BStBl II 1970, 824

3) BFH, Urteil v. 25.2.1965, IV 253/62 U, BStBl III 1965, 292

An dieser Rechtsprechung des BFH hat sich viel Kritik geregt.[1] Die Tätigkeit des Erblassers findet ihren Niederschlag in den Erfindungen. Solange der Erbe, der gemäß § 1922 BGB in die Rechtsposition des Erblassers eintritt, diese Erfindungen auswertet, verwertet er Vermögen des Erblassers, das mit den Vergünstigungen, die auf den Erfindungen ruhen, behaftet ist. Der Erbe, der nicht Erfinder ist, erzielt aus der Tätigkeit des Erblassers - die Verwirklichung des Tatbestandes der §§ 4, 5 ErfVO erfolgte noch durch diesen - nachträgliche Einkünfte.

Der OFH hat in seinem Urteil vom 23.5.1949[2] entschieden, daß die Werke eines Kunstmalers nach dem Tode des Künstlers nicht ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgüter des freiberuflichen Betriebsvermögens verlieren. Veräußert der Erbe, der selbst nicht Kunstmaler ist, diese Bilder, so erzielt auch er aus diesen Abwicklungsgeschäften Einkünfte gemäß § 18 EStG. Der OFH begründet seine Entscheidung aus der wirtschaftlichen Betrachtung der Vorgänge. Diese wirtschaftliche Betrachtung gebietet es auch, die Einkünfte des Erfindererben entsprechend zu behandeln. Das muß selbst dann gelten, wenn sich die Abwicklung auf einen längeren Zeitraum erstreckt.

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 ErfVO Anm. 9; Littmann, § 18 Anm. 407; Schmidt/Seeger, § 18 Anm. 41; Ehlers, Hans, Der Erbe und die steuerlichen Vergünstigungen für die Vergütung des Erfinders, DB 1971, 1232; Mohr, Hartmut, Die Besteuerung der Erfinder und Erfindungen, München 1985, 62 f; siehe darüber hinaus die Fundstellen bei Theis, a.a.O., 68

2) a.a.O., 246

Der Erblasser hat durch seine begünstigte Tätigkeit steuerliche Sachverhalte geschaffen, die auch künftige Veranlagungszeiträume berühren.[1] Er hat den Steuertatbestand verwirklicht, hat aber noch nicht alle Einkünfte bezogen. Diese fließen dem Erben als nachträgliche Einkünfte zu. Der Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung,[2] wonach der Witwe und den Kindern, die im Kalenderjahr des Todes des Erfinders das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, die Vergünstigungen für Lizenzeinnahmen gewährt werden, bedarf es danach nicht.

5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der die Dienstleistung erbracht hat. Das ist der Arbeitnehmer. Eine Verfügung des Arbeitnehmers über seinen Arbeitslohn zugunsten eines Dritten (z.B. durch Abtretung) führt deshalb steuerlich nicht zur Zurechnung auf den Dritten.[3] Eine Zurechnung auf einen Dritten kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, siehe z.B. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG.[4]

---

1) vgl. dazu auch Geilert, Joachim, Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen, Diss. Münster 1966, 34

2) A. 149 Abs. 6 EStR 1984

3) Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 10

4) i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV: Bezüge ... aus früheren Dienstleistungen, gleichgültig, ob sie dem zunächst Berechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist eine spezialgesetzliche Ausprägung der in § 24 Nr. 2 EStG verankerten Steuerpflicht von nachträglichen Einkünften.[1] Soweit sie den tätig gewesenen Steuerpflichtigen selbst betrifft, hat sie - wie § 24 Nr. 2 EStG - nur deklaratorische Funktion. Soweit sie Rechtsnachfolger und Hinterbliebene betrifft, wirkt § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG rechtsbegründend und verankert eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit immer dem zuzurechnen sind, der sie durch eigene Arbeit erwirtschaftet hat.[2]

Wegen des für die Überschußeinkünfte geltenden Zufluß-/Abflußprinzips, sind beim Erblasser nur die bis zu seinem Tod zugeflossenen Einkünfte steuerlich zu erfassen. Die danach fließenden Einkünfte werden dem Erben zugerechnet. Die Frage, wem die Einnahmen zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, wer die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat.[3] Das wird auch für den Fall gelten, daß regelmäßig wiederkehrende Einnahmen kurze Zeit vor oder nach dem Steuerabschnitt zufließen. Die hierfür geltende Sonderregelung in § 11 EStG, daß die Einnahmen dem Steuerabschnitt zugerechnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören, dürfte nur für die Abgrenzung zwischen verschiedenen Steuerabschnitten eines Steuerpflichtigen gelten, dann aber nachrangig sein, wenn, wie im Todesfall, vorrangig über die persönliche Zurechnung zu entscheiden ist.[4]

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 208

2) Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 208, Tipke, Steuerrecht, 188

3) Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 Anm. 6

4) vgl. auch Nissen, Karl-Heinz, Anm. zu BFH, Urteil v. 19.12.1975, VI R 157/72, DStZ/A 1976, 247, 248; Klemm, Einkommensteuer, 15

Der Gesamtrechtsnachfolger[1] des Arbeitnehmers gilt selbst als Arbeitnehmer, soweit er Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis des Erblassers bezieht. Der Erbe hat eine eigene Lohnsteuerkarte abzugeben. Maßgebend für die Besteuerung sind die Verhältnisse des Erben.[2] War der Erblasser aus bestimmten Gründen lohnsteuerfrei, so ist dies der Erbe nur dann, wenn auch in seiner Person die Gründe vorliegen. Andererseits kann der Erbe für die nachträglichen Einkünfte lohnsteuerfrei sein, während es der Erblasser nicht war.[3]

Bei Vorliegen einer Erbengemeinschaft muß jeder Erbe die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis des Erblassers grundsätzlich für sich mit dem auf ihn entfallenden Teil und seinen persönlichen Verhältnissen versteuern. Jeder Erbe ist zur Vorlage einer Lohnsteuerkarte verpflichtet.[4]

Arbeitslohn des Erben sind z.B. die laufenden Bezüge des Erblassers, Tantiemen, die erst nach dem Tod des Erblassers gezahlt werden[5] oder Kapitalabfindungen zur

---

1) der Begriff des Rechtsnachfolgers, wie er in § 1 Abs. 1 S. 2 LStDV verwendet wird, umfaßt jedoch nicht nur den Gesamtrechtsnachfolger. Er beinhaltet den Einzelrechtsnachfolger und es genügt steuerlich zur Annahme einer Rechtsnachfolge, daß eine Person einen Betrag im Hinblick auf das frühere Dienstverhältnis eines Arbeitnehmers zugewendet erhält; vgl. Oeftering, Heinz/Görbing, Hans, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Kommentar, 5. Aufl. München 1976, Stand Juni 1985, § 19 Anm. 151

2) BFH, Urteil v. 29.7.1960, a.a.O., 404; Theis, a.a.O., 69; Hartz, Wilhelm/Meeßen, Josef/Wolf, Niels G., ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Aufl., Stuttgart 1981, Stand Dez. 1985; 1, Hauptteil, Stichwort "Rechtsnachfolger"

3) BFH, Urteil v. 29.7.1960, a.a.O., 404

4) Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 214

5) RFH, Urteil v. 18.10.1933, a.a.O., 15

Abgeltung von Pensionsansprüchen des Erblassers. Zahlt der Erbe aus Mitteln des Nachlasses Gehaltsbezüge des Erblassers an dessen Arbeitgeber zurück, so stellt die Rückzahlung bei dem Erben insoweit negative Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar.[1)]

Erhalten die Witwe eines Arbeitnehmers Witwengeld und die Kinder Waisengeld, so ist Grundlage für die Zahlungen das frühere Dienstverhältnis des Erblassers. Unerheblich ist, ob die Rechtsnachfolger in einem Dienstverhältnis stehen oder standen. Bei dem Witwen- und Waisengeld handelt es sich um getrennte Bezüge, auch wenn der ganze Betrag an die Witwe ausbezahlt wird. Die Mutter ist hinsichtlich des Witwengeldes und die Kinder sind hinsichtlich des Waisengeldes steuerlich Arbeitnehmer. Für die Steuerberechnung sind also die jeweils persönlichen Verhältnisse maßgebend.[2)]

6. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ergeben sich beim Erbfall keine Besonderheiten. Der Erbfall selbst ist ein unentgeltlicher Vorgang in der Vermögenssphäre, der keine Einkommensteuer auslöst. Das vorhandene Kapitalvermögen geht unentgeltlich auf den Erben über. Nach der Übertragung der Einkunftsquelle erzielt der Erbe als neuer Inhaber "originär" die Einkünfte aus Kapitalvermögen.[3)]

---

1) BFH, Urteil v. 19.12.1975, a.a.O., 322 f; Ablehnung FG Münster, Urteil v. 25.6.1971, VII 155/70 E, EFG 1972, 20

2) Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 Anm. 224; Hartz/Meeßen/Wolf, Stichwort "Rechtsnachfolger"

3) Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 Anm. 17

Für die Zurechnung der Kapitalerträge gilt folgendes: Alle Kapitalerträge, die zu Lebzeiten des Erblassers nicht mehr realisiert wurden, sind dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.[1] Dem Erben sind sowohl diejenigen Einnahmen zuzurechnen,[2] die auf die Besitzzeit des Erblassers entfallen, als auch die, die während der Besitzzeit des Rechtsvorgängers bereits fällig geworden, ihm aber noch nicht zugeflossen waren.[3] Maßgebend für die persönliche Zurechnung beim Erblasser oder beim Erben ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflußes.[4] Dieses Ergebnis resultiert zum Teil aus dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge und zum Teil aus den Grundgedanken des § 24 Nr. 2 EStG.[5]

Bei einer Mehrheit von Erben werden die Kapitalerträge den Miterben grundsätzlich im Verhältnis ihrer Erbteile zugerechnet.[6] Erfolgt die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft, bevor Zinsen zugeflossen sind, so wird man die Zinsen steuerlich dem Erben zurechnen müssen, der die Einkünfte erzielt hat, dem sie also zugeflossen sind.[7] An die ausscheidenden Erben gezahlte Stückzin-

---

1) BFH, Urteil v. 11.8.1971, VIII R 76/70, BStBl II 1972, 55

2) FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Urteil v. 16.2.1967, VI 36/66, rkr., EFG 1967, 339; RFH, Urteil v. 22.7.1943, III 19/43, RStBl 1943, 851

3) BFH, Urteil v. 11.8.1971, a.a.O., 55

4) BFH, Urteil v. 3.6.1975, VIII R 47/70, BStBl II 1975, 696; Urteil v. 9.3.1982, a.a.O., 540

5) so auch Littmann, § 20 Anm. 19; zur allgemeinen Problematik des § 24 Nr. 2 EStG vgl. oben Punkt C:II.

6) Wendt, a.a.O., 484

7) a.A. Klemm, Einkommensteuer, 15

sen sind beim übernehmenden Erben entsprechend § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG zu behandeln.[1] Der das Kapitalvermögen übernehmende Erbe hat die Zinsen zeitanteilig an die anderen Miterben herauszugeben. Insoweit hat der Erbe, dem zunächst die gesamten Zinsen zufließen, negative Einnahmen.

7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

a) Erzielung der Einnahmen

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt. Das ist derjenige, in dessen Namen die Gegenstände vermietet oder verpachtet, die Rechte überlassen oder die Forderungen veräußert worden sind.[2]

Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die vermögensrechtliche Position des Erblassers. Die Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen werden mit ihrem Zufluß dem Erben zugerechnet. Dieser versteuert sie als eigene Einkünfte.

---

1) a.A. Klemm, Einkommensteuer 15, der hier m.E. Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 Anm. 385, 387 und Littmann, § 20 Anm. 273 falsch interpretiert; beide Autoren lehnen die Anwendung des § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG im Fall der Gesamtrechtsnachfolge ab; sie beziehen ihre Aussagen m.E. aber auf die Zurechnung der Besitzzeit zwischen Erblasser und Erben, nicht auf die Zahlung von Zinsen im Rahmen der Erbauseinandersetzung unter den Erben für die jeweilige Besitzzeit.

2) Schmidt/Drenseck, § 21 Anm. 1b

Hatte der Erblasser den Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung nach § 21 a Abs. 1 oder § 21 Abs. 2 EStG zu versteuern, so trifft dies auf den Erben nur zu, wenn er die Wohnung ebenfalls zu Wohnzwecken nutzt. Die Besteuerung des Nutzungswerts entfällt jedoch, wenn der Erbe die Wohnung leerstehen läßt.[1)]

Nach § 21 a Abs. 1 S. 3 EStG ist die Pauschalierung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus auch bei anderen als Einfamilienhäusern anzuwenden, wenn nicht mindestens eine Wohnung innerhalb sechs Monaten nach Fertigstellung oder Anschaffung des Hauses, nach Beendigung einer Vermietung oder nach Beendigung der Selbstnutzung zur dauernden Nutzung vermietet wird. Da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, ist der Beginn der Sechsmonatsfrist beim Erblasser auch für den Erben maßgebend.[2)]

Die Neufassung des § 21a EStG gilt nicht bei Gebäuden, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung oder Kauf vor dem 30.7.1981 erfolgte oder die nach dem 29.7.1981 im Wege der Erbfolge erworben wurden, wenn beim Rechtsvorgänger für die Gebäude die entsprechenden Voraussetzungen vorlagen (§ 21a Abs. 7 Nr. 1 u. 2 EStG). Die Nr. 2 des Abs. 7 wäre für die sich aus der Gesamtrechtsnachfolge ergebenden Folgen überflüssig gewesen, da für den

---

1) so auch Theis, a.a.O., 73

2) a.A. zu Unrecht, da die Grundsätze der Gesamtrechtsnachfolge nicht beachtend: el., Pauschalierte Nutzungswertermittlung (§ 21a EStG n.F.): Berechnung der Sechsmonatsfrist, DB 1982, 1799; "Obwohl der Erbe in sonstiger Hinsicht in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, ist es fraglich, ob der Beginn der Sechsmonatsfrist beim Erblasser auch für den Erben maßgebend ist. Dagegen spricht, daß, wenn die Sechsmonatsfrist zur Zeit des Erbfalls bereits oder alsbald danach abläuft, dem Erben keine bzw. keine ausreichende Zeit für eine Vermietung verbleibt."

Erben die vom Erblasser in Gang gesetzten Fristen und Termine gelten. Durch die Aufzählung des Erbfalles wurde nur klargestellt, daß bei Schenkungen unter Lebenden § 21a n.F. anzuwenden ist.[1)]

b) Werbungskostenabzug

aa) Allgemeines

Wegen des geltenden Zufluß-/Abflußprinzips bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann der Erbe alle Werbungskosten abziehen, die er getragen hat, unabhängig davon, wann z.B. ein Schaden entstanden ist und wann er beseitigt wurde oder wann die Rechnung gestellt wurde und an wen sie gestellt wurde.

Auch bezüglich der Frage der Abgrenzung Erhaltungs- bzw. Herstellungsaufwand wirkt sich der Erbfall nicht aus. Der Erbe tritt auch in dieser Hinsicht an die Stelle des Erblassers.[2)]

---

1) vgl. auch: Littmann, § 21a Anm. 34c

2) BFH, Urteil v. 2.3.1961, IV 166/59U, BStBl III 1961, 458

bb) Absetzung für Abnutzung

Die AfA bei Gebäuden, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, richtet sich nach § 11d EStDV.[1] Sie ist damit auf den Erben, auf den das Vermögen kraft Universalsukzession - also unentgeltlich - übergeht, anzuwenden. Die Vorschrift besagt, daß bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, sich die AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Erblassers bemessen, zuzüglich der vom Erben aufgewendeten Herstellungskosten, und nach dem Hundertsatz, der für den Erblasser maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des Wirtschaftsguts wäre. Das bedeutet, hat der Erblasser nach § 7 Abs. 5 EStG degressiv abgeschrieben, so setzt der Erbe diese AfA fort. Darüber hinaus schreibt § 11d EStDV vor, daß bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern AfA durch den Erben nur zulässig ist, soweit die vom Erblasser und vom Erben zusammen vorgenommene AfA bei dem Wirtschaftsgut nicht zur vollen Absetzung geführt hat.[2]

Hat weder der Erblasser noch der Erbe Anschaffungskosten gehabt, so ist keiner zur AfA berechtigt.[3]

---

1) Die Rechtsgültigkeit des § 11d EStDV wird bestätigt durch BFH, Urteil v. 5.6.1973, VIII R 118/70, BStBl II 1973, 702

2) "Diese Vorschrift ist eine logische Folge des Gedankens des Einrückens des Rechtsnachfolgers in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers." Blümich/Falk, § 21 Anm. 123

3) Zur Absetzung für Substanzverringerung vgl. BFH, Urteil v. 14.2.1978, VIII R 176/73, BStBl II 1978, 343; Urteil v. 28.5.1979, I R 66/76, BStBl II 1979, 624; Urteil v. 28.10.1982, IV R 73/81, BStBl II 1983, 106

Sonder-Abschreibungen und Sonderbehandlungen von Erhaltungsaufwendungen, wie sie in § 82a ff EStDV aufgeführt sind, können vom Erben zu Ende geführt werden.

Bei Gesamtrechtsnachfolge geht auch die Befugnis zur erhöhten Absetzung nach § 7b EStG grundsätzlich auf den Erben über.[1] Zu beachten ist jedoch, daß die Vergünstigungen des § 7b EStG sowohl an sachliche als auch an persönliche Voraussetzungen geknüpft sind. Sachlich insoweit, als bestimmte Objekte innerhalb bestimmter Wertgrenzen innerhalb eines bestimmten Zeitraums begünstigt sind; persönlich insoweit, als jede Person in ihrem Leben nur eine Vergünstigung nach § 7b EStG bekommt. Übertragbar ist, wie bei allen anderen Rechten nur die sachliche Vergünstigung, nicht aber die persönliche.

Der Eintritt in die Rechtsstellung des Erblassers bedeutet, daß der Erbe an die Bemessungsgrundlage des Erblassers gebunden ist und nur noch die Jahre des Begünstigungszeitraums für die erhöhte Absetzung in Anspruch nehmen kann, die der Erblasser noch nicht ausgenutzt hat. Tritt der Erbfall im Laufe eines Kalenderjahres ein, so können sowohl Erblasser als auch Erbe wegen des in § 7b EStG gewährten Wahlrechts die erhöhte Absetzung in Anspruch nehmen.[2] Möglich ist m.E. aber auch eine zeitanteilige Aufteilung, da wegen des Wertverzehrs sowohl Erblasser als auch Erbe die Abnutzung tragen. Nicht zuzustimmen ist daher dem BFH,[3] daß die

---

1) BFH, Urteil v. 19.12.1960, VI 206/59U, BStBl III 1961, 37, 38

2) so auch Schmidt/Drenseck, § 7b Anm. 6d; Herrmann/Heuer/Raupach, § 7b Anm. 97; Littmann, § 7b Anm. 86; A 53 Abs. 5 EStR 1984

3) BFH, Urteil v. 19.2.1974, VIII R 114/69, BStBl II 1974, 704, 705; Urteil v. 13.12.1957, a.a.O., 72

erhöhten Absetzungen voll dem Erblasser zustehen, wenn sich beide - Erbe und Erblasser - nicht einig sind.

Wird ein Objekt übertragen, für das der Erblasser wegen der Ausschlußklausel des § 7b Abs. 1 S. 4 EStG keine erhöhten Absetzungen vornehmen konnte, so bleibt dieser, dem Objekt anhaftende Ausschlußgrund, auch gegenüber dem Erben wirksam.[1)]

In der Person des Erblassers liegende Auschlußgründe, z.B. Objektverbrauch führen jedoch nicht zur Versagung der erhöhten Absetzungen durch den Erben. Ihm muß man die AfA-Befugnis zubilligen für die restlichen Jahre des Begünstigungszeitraums.[2)] Umgekehrt kann der Erbe die erhöhten Absetzungen nicht weiter vornehmen, wenn in seiner Person bereits Objektverbrauch eingetreten ist.[3)]

Werden dem unverheirateten Erben gleichzeitig zwei begünstigte Objekte übertragen, so kann er nur eines dieser Objekte erhöht abschreiben.[4)]

Da die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung gemäß § 7b EStG für das unentgeltlich erworbene Objekt zum Objektverbrauch führt, sollte der Erbe - insbesondere

---

1) so auch Schmidt/Drenseck, § 7b Anm. 6d

2) ebenso FG Berlin, Urteil v. 17.5.1977, V 348/76, Rev. eingel., EFG 1978, 13, 14; Schmidt/Drenseck, § 7b Anm. 6d; a.A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 7b Anm. 340; Blümich/Falk, § 7b Anm. 720

3) a.A. Höser, Jürgen/Drasdo, Michael, Die Auflösung der Zugewinngemeinschaft und die Absetzung nach § 7b EStG, FR 1982, 605, 606

4) Herrmann/Heuer/Raupach, § 7b Anm. 340

bei Übertragung gegen Ende des Begünstigungszeitraums - immer überlegen, ob er nicht auf die erhöhte Absetzung verzichtet, um sich die AfA-Befugnis für ein späteres Objekt zu erhalten.

c) Erbauseinandersetzung

Bei ungeteilter Erbengemeinschaft sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.d.R. den Miterben entsprechend ihrer Erbquote zuzurechnen. Abweichende Vereinbarungen, die weder im Gesetz noch im Testament ihre Grundlage haben, sind regelmäßig steuerlich unerhebliche Einkommensverwendungen des verzichtenden Miterben.[1] Eine andere Verteilung kann jedoch steuerlich anzuerkennen sein, wenn z.B. die eingetretene Erbfolge nach übereinstimmender Auffassung der Erben nicht dem wahren Willen des Erblasser entspricht und die Erben sich alsbald nach dem Erbfall über eine andere Verteilung einigen, um dem wahren Willen des Erblassers Rechnung zu tragen. An diese, vom Erbfall abweichende Regelung sind die Miterben gebunden; die Verteilung kann später nicht willkürlich geändert werden.[2]

Setzen sich die Miterben innerhalb angemessener Frist auseinander, so wurde die Auseinandersetzung bisher als unselbständiger Teil des Erbvorgangs angesehen und führte nicht zu entsprechenden Anschaffungskosten des übernehmenden Erben.[3] Nach der nunmehr geänderten Rechtsprechung des BFH vom 9.7.1985[4] ist aber in dem

---

1) FG Düsseldorf, Urteil v. 29.10.1962, a.a.O., 305, 306

2) BFH, Urteil v. 8.2.1963, a.a.O., 250

3) siehe dazu Punkt C:IV.2.

4) a.a.O., 2593

Umfang ein Anschaffungsgeschäft gegeben, in dem der Miterbe für den Erwerb des anteiligen Grundstückes der übrigen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung Vermögenswerte außerhalb der Erbmasse einsetzen muß, um Alleineigentümer zu werden. Dieser Anschaffungsvorgang hat für den übernehmenden Erben verschiedene Folgen.

Der übernehmende Erbe hat Anschaffungskosten für die erworbenen Miteigentumsanteile der übrigen Miterben.[1] Das eine Wirtschaftsgut "Gebäude" wird nach zwei AfA-Bemessungsgrundlagen abgeschrieben. Für den seiner Erbquote entsprechenden Anteil setzt der Miterbe die anteilige Bemessungsgrundlage des Erblassers fort, für die erworbenen Anteile entsteht durch den Erwerb eine neue Bemessungsgrundlage.

Das hat in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zur Folge, daß das Gebäude länger als 50 Jahre abgeschrieben wird. Wird auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, so können die weiteren Absetzungen wie in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG - Absetzungen entsprechend der tatsächlichen Nutzungsdauer - vorgenommen werden.[2] Wurde das Gebäude schon bisher nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschrieben, so bemessen sich die weiteren Absetzungen nach dem um die Anschaffungskosten vermehrten Restwert und der Restnutzungsdauer des Gebäudes.[3] Wurden die Absetzungen bisher nach § 7 Abs. 5

---

1) hierbei handelt es sich nicht um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vgl. z.B. A 42a Abs. 1 EStR 1984

2) BFH, Urteil v. 7.6.1977, VIII R 105/73, BStBl II 1977, 606

3) BFH, Urteil v. 25.11.1970, I R 165/67, BStBl II 1971, 142

EStG bemessen, so kann der übernehmende Erbe diese Methode nur für den seiner Erbquote entsprechenden Anteil weiterführen, nicht jedoch für die erworbenen Anteile, da die Voraussetzungen des § 7 Abs. 5 EStG - Bauherr oder Erwerb bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung - nicht vorliegen. Die AfA bemißt sich entweder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Satz 2 EStG. Haben die Erben als Gesamtrechtsnachfolger die AfA gemäß § 7b EStG fortgeführt, so ist für den übernehmenden Erben mit seinem Miteigentumsanteil bereits Objektverbrauch eingetreten; er erhält auf die erworbenen Anteile der Miterben keine AfA gemäß § 7b EStG mehr.

Eine bereits bisher gegenüber der Miterbengemeinschaft laufende 6-Monats-Frist gemäß § 21a Abs. 1 Satz 3 EStG wird für den übernehmenden Miterben durch den Erwerb der Anteile der übrigen Miterben nicht unterbrochen oder neu in Gang gesetzt.

Eine weitere Frage stellt sich hinsichtlich der Übergangsregelung gemäß § 21a Abs. 7 EStG. Die Änderung des § 21a Abs. 1 Satz 2 EStG ist anwendbar bei einem Gebäude, das im Erwerbsfall auf Grund eines nach dem 29.7.1981 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder sonstigen Rechtsakts erworben worden ist. Fällt also ein "Altgebäude" durch den Erwerb der Anteile der übrigen Miterben durch einen Erben dann unter die neue Fassung des § 21a EStG ? M.E. nein, da § 21a Abs. 7 EStG auf ein ganzes Gebäude abstellt, in dem hier vorliegenden Fall aber nur Miteigentumsanteile übertragen werden.

Teilen die Miterben ein Zweifamilienhaus des Erblassers im Anschluß an den Erbfall in zwei Eigentumswohnungen auf, so führt diese Aufteilung, auch wenn es sich um

eine reale Teilung des Nachlasses handelt, zu entsprechenden Anschaffungskosten. Die Erben können die Abschreibung gemäß § 7b EStG aus den anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend fortführen. Bezüglich des anteiligen Erwerbs vom anderen Miterben liegen Anschaffungskosten für einen Miteigentumsanteil vor, für den, unter den Voraussetzungen des § 7b EStG, Objektverbrauch, erneut eine erhöhte AfA beantragt werden kann. Der maßgebende Höchstbetrag für die erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG bei einem Zweifamilienhaus (DM 200.000,-- oder DM 250.000,--) wird sich für den geerbten Anteil nicht ändern, sondern ist quotal auf die Miterben aufzuteilen. Für den vom anderen Miterben hinzuerworbenen Anteil entstehen den sich auseinandersetzenden Beteiligten anteilige Anschaffungskosten einer Eigentumswohnung mit den dafür geltenden Höchstbeträgen.[1)]

8. Sonstige Einkünfte

a) Renten im Zusammenhang mit dem Erbfall

Sehr häufig kommen Rentenverpflichtungen im Zusammenhang mit dem Erbfall vor. Dabei kann es sich um Verpflichtungen handeln, die zu Lebzeiten des Erblassers bereits bestanden, um solche, die durch letztwillige Verfügung des Erblassers begründet werden, und um Verpflichtungen, die nach Eintritt des Erbfalls zwischen den Erben im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung begründet werden.

---

1) a.A. A 59 Abs. 1 S. 2 EStR 1984, wonach sich der maßgebende Höchstbetrag für die 7b-AfA für ein Zweifamilienhaus nicht ändert, sondern auf die Miterben aufzuteilen ist.

Bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestehende Rentenverpflichtungen, die im Todesfall auf den Erben übergehen, führen bei diesem zur gleichen Einkunftsart wie beim Erblasser.

Oft ordnet der Erblasser ein Vermächtnis (§ 2147 BGB) an. Zuwendungen dieser Art werden vielfach in Rentenform gewährt.[1] Im allgemeinen werden solche Renten als Versorgungsrenten angesehen.[2] Es handelt sich um eine Leibrente, die beim Verpflichteten mit dem Ertragsanteil (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) abzugsfähig und beim Empfänger gemäß § 22 Nr. 1a EStG steuerpflichtig ist. Fehlt es an den Merkmalen der Leibrente, so handelt es sich um wiederkehrende Bezüge, die beim Verpflichteten als dauernde Last abzugsfähig und beim Empfänger gemäß § 22 Nr. 1b EStG voll steuerpflichtig sind.

Verpflichtet der Erblasser eine andere Person im Wege einer Auflage (§ 1940 BGB) dergestalt, daß der Erbe oder Vermächtnisnehmer zu bestimmten Leistungen verpflichtet wird, so begründet eine solche Auflage nur eine einseitige Verpflichtung des Erben. Dem Bedachten räumt sie keinen klagbaren Anspruch ein. In diesem Fall kommt kein Rentenstammrecht zustande; es entsteht keine Leibrente.[3]

---

1) z.B. hat der Erbe die Verpflichtung auferlegt bekommen, einer langjährigen Hausangestellten eine monatliche Rente zu zahlen

2) BFH, Urteil v. 17.11.1955, IV 160, 161/54U, BStBl III 1956, 281; Urteil v. 8.2.1957, VI 27/56U BStBl III 1957, 207; Urteil v. 10.10.1063, VI 115/61U, BStBl III 1963, 592; Urteil v. 20.8.1965, a.a.O., 706

3) BFH, Urteil v. 10.10.1963, a.a.O. 592; FG Hannover, Urteil v. 16.8.1963, IV 114/63, rkr., EFG 1964, 14

Leistungen, die der Erbe oder Vermächtnisnehmer erbringt, beruhen in allen diesen Fällen unmittelbar auf der letztwilligen Verfügung des Erblassers. In der Erfüllung des Vermächtnisses oder der Auflage an den Begünstigten liegt daher keine Zuwendung seitens des Erben an die Begünstigten i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG.[1] Zwischen dem zum Empfang der Rente Berechtigen und dem Verpflichteten bestehen keine Rechtsbeziehungen des Inhalts, daß der Anspruch die vertragliche Gegenleistung für die Hingabe von Vermögen des Berechtigten bildet. Es handelt sich um einseitige Verfügungen des Erblassers auf erbrechtlichem Gebiet.

Wird die Rentenverpflichtung dadurch begründet, daß ein Erbe in der Erbauseinandersetzung auf seinen Anteil am Nachlaß mit den übrigen Erben gegen Gewährung einer Rente verzichtet, handelt es sich i.d.R. um eine entgeltliche Rente, bei der Leistung und Gegenleistung einander gegenüberstehen.[2] Um einen Unterhaltsvertrag handelt es sich, wenn ein Erbe sich im Zuge der Erbauseinandersetzung verpflichtet, einem anderen Erben auf Lebenszeit Unterhalt zu gewähren.[3] Da der Unterhaltsvertrag zur Abgeltung des Erbanteils des begünstigten Erben dient, handelt es sich um eine entgeltliche Rentenverpflichtung.[4] Bei wiederkehrenden Zahlungen, die an einen Angehörigen deshalb geleistet

---

1) FG Düsseldorf, Urteil v. 22.1.1970, II 420, 423/66E, Rev. eingel., EFG 1970, 438; bestätigt durch BFH, Urteil v. 27.4.1973, VI R 108/70, n.v.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 Anm. 40/2

2) Hessisches FG, Urteil v. 25.2.1971, VII 8/70, DStZ/E 1971, 216

3) BFH, Urteil v. 29.3.1962, VI 105/61U, BStBl III 1962, 304; Urteil v. 26.7.1963, a.a.O., 480

4) BFH, Urteil v. 28.6.1963, VI 321/61U, BStBl III 1963, 424; Urteil v. 16.9.1965, a.a.O., 706

werden, weil er auf die Erbteilung verzichtet, handelt es sich nicht um freiwillige Zahlungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG; sie sind beim Empfänger abzugsfähig.[1] Ausgleichszahlungen, die ein Erbe dem anderen aufgrund letztwilliger Verfügung des Erblassers dafür zahlt, daß dieser ein lebenslängliches Wohnrecht zugunsten der Mutter stellen muß, sind für den Verpflichteten als dauernde Last Sonderausgaben, für den Berechtigten wiederkehrende Bezüge.[2]

Zu unterscheiden von der Auseinandersetzung zwischen den Erben ist die Vereinbarung eines Erbverzichts zwischen dem späteren Erblasser und einem Erbberechtigten. Hier liegt eine Gegenleistung vor, wenn der Berechtigte durch die Zuwendung für seine Erb- und Pflichtteilsrechte abgefunden werden soll. Der Erbverzicht (§ 2346 ff BGB) ist ein erbrechtliches, abstraktes Geschäft, das bewirkt, daß der Verzichtende für die gesetzliche Erbfolge als nicht vorhanden angesehen wird.[3] Es handelt sich rechtlich und wirtschaftlich um eine Auseinandersetzung über Vermögensteile.

b) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

aa) Die Beziehungen zwischen Erblasser und Erbe

Nach § 23 EStG werden Gewinne oder Verluste von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens unter bestimmten Voraussetzungen zur Einkommensbesteuerung herangezogen.

---

1) BFH, Urteil v. 17.12.1965, VI 294/64U, BStBl III 1966, 244

2) FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 25.10.1972, III 25/70, rkr., EFG 1973, 205

3) Palandt, Überblick vor § 2346

Der Erwerb durch Erbschaft stellt selbst kein Spekulationsgeschäft dar, da es sich um einen unentgeltlichen Vorgang in der Vermögenssphäre handelt. Da der Erwerb durch Erbschaft keine Anschaffung i.S.d. § 23 Abs. 1 EStG ist[1] und der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, gilt für den Erben als Zeitpunkt der Anschaffung der des Erblassers. Danach liegt ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vor, wenn der Erbe ein vom Erblasser angeschafftes Wirtschaftsgut innerhalb der in § 23 Abs. 1 EStG vorgesehenen Frist, gerechnet von der Anschaffung durch den Erblasser, veräußert.[2]

Nicht erforderlich ist wegen des Grundsatzes der Gesamtrechtsnachfolge, daß Anschaffender und Veräußerer eine Person bilden.[3] Demzufolge setzt der Erbe die einkommensteuerliche Position des Erblassers auch in bezug auf das zum Steuertatbestand des § 23 EStG gehörende Merkmal der Anschaffung fort bzw. ist dem Erben die Anschaffung des Erblassers zuzurechnen und muß er diese gegen sich gelten lassen.[4]

---

1) BFH, Urteil v. 18.9.1964, VI 300/63U, BStBl III 1964, 647

2) BFH, Urteil v. 18.9.1964, ebenda, 647; Urteil v. 21.3.1969, a.a.O., 520; Urteil v. 23.7.1980, a.a.O., 19

3) so auch Hanraths, Jos., Zum Problem des Spekulationsgewinns bei unentgeltlichem Erwerb, DB 1964, 1391

4) h.M., vgl. Littmann, § 23 Anm. 22; Schmidt/Heinicke, § 23 Anm. 5; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 25 und die dort angegebene Literatur

bb) Erbauseinandersetzung

Die Anwendung der oben unter Punkt C:IV.2. - Erbauseinandersetzung - aufgestellten Grundsätze hat Folgen für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Bei der Erbengemeinschaft liegt ein Veräußerungsgeschäft in Höhe der Anteile der abgebenden Erben vor, das führt bei diesen zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung durch den Erblasser und Veräußerung durch die abgebenden Erben weniger als 2 Jahre bzw. 6 Monate, je nachdem, welches Wirtschaftsgut veräußert wird, liegen. Andererseits bedeutet das für den übernehmenden Erben, daß für ihn in Höhe der übernommenen Anteile ein neuer Spekulationszeitraum zu laufen beginnt.

Die h.M.[1] sieht diesen Vorgang, der sich als Naturalteilung darstellt, als einen unentgeltlichen an. Sie stellt auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, nach der die Teilung des Nachlasses nicht ein Veräußerungsvorgang hinsichtlich der ideellen Anteile und ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der einzelnen Wirtschaftsgüter ist, sondern lediglich die Erfüllung des von vorneherein bestehenden Anspruchs.[2] Die Gesamthandsgemeinschaft wird aber dadurch beendet, daß die Gemeinschaft die Wirtschaftsgüter an die einzelnen Mitglieder übereignet.[3]

---

1) vgl. statt vieler Blümich/Falk, § 23 Anm. 18; Littmann, § 23 Anm. 24; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 30. m.w.N.

2) vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 30; Priester, Hans-Joachim, Aufteilung von Miteigentum an Grundbesitz und § 23 EStG, FR 1974, 257, 259

3) vgl. oben Punkt C:IV.2. die Ausführungen zur realen Teilung

Rechtsprechung und Literatur bejahen bisher lediglich bei Spitzenausgleich, wenn der Miterbe mehr erhält, als ihm nach dem Wert seines Anteils zusteht und er deshalb Ausgleichszahlungen an die übrigen Miterben leistet, ein Anschaffungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG.[1)]

Aufgrund der oben zur Erbauseinandersetzung getroffenen Feststellungen handelt es sich m.E. bei der Auseinandersetzung um ein anteiliges Anschaffungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG.

II. Besonderheiten beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen

1. Abzug von Sonderausgaben

a) Sonderausgaben i.S.d. § 10 EStG

Sonderausgaben sind bestimmte, im Gesetz abschließend aufgezählte, private Ausgaben, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die Frage, wann sie abgezogen werden dürfen, beurteilt sich nach § 11 Abs. 2 EStG. Das gilt sowohl für Nachzahlungen als auch für Vorauszahlungen. Das Zufluß-/Abflußprinzip wird auch durch den Erbfall nicht unterbrochen.[2)] Ob und inwieweit der Erbe Zahlungen, die er für Schulden des Erblassers leistet und deren Tilgung beim Erblasser Sonderausgaben gewesen wären, als Sonderausgaben abziehen kann, läßt sich nicht allgemein beantworten, sondern

---

1) Littmann, § 23 Anm. 23; Blümich/Falk, § 23 Anm. 18; Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 Anm. 32 m.w.N.; FG München, Urteil v. 21.4.1966, VI 3/66, rkr., EFG 1966, 510

2) siehe dazu im einzelnen oben Punkte C:I. und II.; a.A. Ring, a.a.O., 24, der vorschlägt, "über den Schatten des § 11 EStG zu springen".

nur für die einzelnen Arten von Sonderausgaben.[1] Das schließt jedoch nicht aus, daß für bestimmte Arten von Ausgaben gleiche Grundsätze gelten.[2]

Der Sinn des Gesetzes spricht dafür, die gesetzlich vorgesehene Abzugsmöglichkeit auch beim Erben gelten zu lassen. Wenn der Erbe Einkünfte des Erblassers, die ihm zufließen, versteuern muß, müssen auch Sonderausgaben des Erblassers, die er trägt, bei ihm abzugsfähig sein.[3] Man wird den Sonderausgabenabzug beim Erben für Verpflichtungen des Erblasser auch nicht mit der Begründung ablehnen können, daß es sich beim Sonderausgabenabzug um höchstpersönliche Rechte des Erblassers handelt. Der BFH hat im Urteil vom 22.6.1962[4] diesen Einwand ausdrücklich für nicht stichhaltig erklärt.

Tritt der Erbe in den Versicherungsvertrag des Erblassers ein als Versicherungsnehmer, so sind auch bei ihm die Prämien einschließlich der bezahlten Rückstände des Erblassers Sonderausgaben.[5] Endet der Versicherungsvertrag mit dem Ableben des Erblassers und bestehen Prämienrückstände, die der Erbe begleicht, so sind diese Zahlungen ebenfalls Sonderausgaben des Erben.[6]

---

1) vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 11; Littmann, § 10 Anm. 14; Brockhoff, Hedin, Sind Sonderausgaben vererblich ?, DStR 1962, 10; so wohl auch BFH, Urteil v. 1.3.1957, a.a.O., 136

2) BFH, ebenda, 136

3) ähnliche Gedanken lagen dem BFH im Urteil v. 22.6.1962, VI 49/61S, BStBl III 1962, 386, über den Übergang des Verlustabzugs auf den Erben zugrunde

4) ebenda, 387

5) so auch Brockhoff, a.a.O., 11

6) a.A. Brockhoff, a.a.O., 11

Der Erbe wird in diesem Fall zwar nicht Versicherungsnehmer, d.h. Vertragspartner der Versicherungsgesellschaft und wäre deshalb nicht zum Abzug der geleisteten Beträge berechtigt,[1] er tritt aber als Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers kraft Universalsukzession ein und kann die bezahlten Beträge im Rahmen seiner Veranlagung als Sonderausgaben geltend machen.[2] Diese Aussagen gelten sinngemäß für Bausparleistungen.

Werden die Leistungen von einer Erbengemeinschaft erbracht, so können die Leistungen von den Miterben im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Dabei sind Leistungen aus dem Nachlaß den Miterben entsprechend ihrer Erbquote zuzurechnen. Beträge, die von einzelnen Miterben erbracht werden, sind diesen zuzurechnen.[3]

Der Erbe kann von ihm bezahlte rückständige Kirchensteuern des Erblassers als Sonderausgaben geltend machen, da er als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechts-

---

1) Unter "Beiträgen zu Versicherungen" i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind nur solche Beiträge zu verstehen, die der Steuerpflichtige als vertraglicher oder gesetzlicher Schuldner leistet. Leistet der Steuerpflichtige für eine Versicherung, bei der ein Dritter Versicherungsnehmer ist, so stellen diese Zahlungen, selbst wenn sie unmittelbar an den Versicherer erfolgen, Beitragsleistungen des Versicherungsnehmers dar.

2) so auch Littmann, § 10 Anm. 14

3) a.A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 175 unter Verweis auf BFH, Urteil v. 18.7.1972, VIII R 17/68, BStBl II 1972, 876; Urteil v. 15.6.1973, VI R 12/73, 255/71, BStBl II 1973, 737; Urteil v. 30.11.1973, VI R 239/71, BStBl II 1974, 229

stellung des Erblassers eintritt.[1] Erstattungen, die vom Erblasser herrühren, diesem aber nicht mehr zugeflossen sind, muß sich der Erbe auf die eigene Kirchensteuerzahlung, soweit sie in den gleichen Veranlagungszeitraum fallen, anrechnen lassen.[2]

Bezahlt der Erbe Steuerberatungskosten des Erblassers, erfüllt er den Tatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Entstanden ist die Verpflichtung zwar für die Beratung des Erblassers, da der Erbe aber in dessen Rechtsstellung eintritt und von ihm die Ausgabe getätigt wird, erfüllt er den Tatbestand, an den das Gesetz den Abzug knüpft.

Im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Renten des Erblassers beim Erben stellt sich die Frage, inwieweit die Ausgaben nach den Verhältnissen des Erblassers zu beurteilen sind. Nach Brockhoff[3] sind Renten, die beim Erblasser Sonderausgaben darstellen, auch beim Erben solche, auch wenn es sich bei diesem um Leistungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person handelt. Durch Rechtsprechung[4] ist der umgekehrte Fall, nämlich der Übergang der Nichtabziehbarkeit nach § 12 Nr. 2 EStG für eine Unterhaltsrente entschieden worden.

---

1) BFH, Urteil v. 5.2.1960, VI 204/59U, BStBl III 1960, 140; Zitzlaff, Übergang der Sonderausgaben auf den Erben, DStZ 1952, 366

2) FG Münster, Urteil v. 28.2.1963, NWB F 1 S. 84; bei Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 Anm. 207

3) a.a.O., 11

4) RFH, Urteil v. 14.10.1942, VI 362/42, RStBl 1943, 5; FG Nürnberg, Urteil v. 27.10.1961, III 270/60, Rb eingel., EFG 1962, 348; aufgehoben durch BFH, Urteil v. 7.12.1962, VI 7/62, n.v.

Für rückständige Beträge scheint der Sonderausgabenabzug unproblematisch, da der Erbe Zahlungen leistet, die beim Erblasser entstanden sind. Für Rentenleistungen aber, die für die Zeit nach dem Eintritt des Erbfalls zu erbringen sind, liegen hingegen Leistungen des Erben auf Grund der auf ihn übergegangenen Verpflichtung vor. Zu berücksichtigen ist aber der Verpflichtungsgrund; dieser liegt beim Erblasser. Deshalb muß das Sonderausgabenrecht des Erblassers vorgehen.[1)]

b) Verlustausgleich - Verlustabzug

Der Verlustabzug ist grundsätzlich an diejenige Person geknüpft, die den Verlust erlitten hat. Der Verlustabzug ist nicht übertragbar; er kann insbesondere nicht Gegenstand eines unentgeltlichen Vertrags allein oder im Zusammenhang mit der Übertragung einer Einkunftsquelle sein. Der Verlustabzug kann auch im Wege einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Lebenden nicht auf eine andere Person übertragen werden.

Diese Rechtsauffassung nahm die Rechtsprechung des RFH und des BFH zunächst auch für den Erben ein.[2)] Nur ausnahmsweise war dem Erben die Geltendmachung des Verlustabzugs gestattet, nämlich dann, wenn der Erbe mit dem Erblasser, der den Verlust erlitten hatte, zusammenveranlagt wurde.[3)]

---

1) Brockhoff, a.a.O., 11

2) RFH, Urteil v. 26.10.1933, a.a.O., 404; Urteil v. 17.11.1933, V A 857/32, RFHE 35, 127; BFH, Urteil v. 17.2.1961, VI 66/59U, BStBl III 1961, 230

3) RFH, Urteil v. 2.7.1941, VI 433/40, RStBl 1941, 658

Das Finanzgericht Düsseldorf[1] bejahte den Übergang des Verlustabzugs auf den Betriebserben. Diese Entscheidung wurde durch den BFH[2] bestätigt. Dem Erben wird der Verlustabzug für vom Erblasser erlittene Verluste insoweit zuerkannt, als dieser den Verlust noch hätte geltend machen können. Der Erbe tritt steuerlich in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Die Änderung in den persönlichen Verhältnissen hinsichtlich Familienstand oder Höhe der Einkünfte steht dem nicht entgegen. Auch ist nicht erforderlich, daß die Einkunftsquelle im Zeitpunkt der Geltendmachung des Verlustabzugs noch vorhanden ist. Für den Verlustabzug kommt es nicht darauf an, ob er sich beim Erblasser noch ausgewirkt hätte. Hatte der Erblasser z.B. keine Einkünfte mehr und war der Zeitraum des Verlustvortrags noch nicht abgelaufen, so kann der Erbe den vortragsfähigen Verlust geltend machen, obwohl er weder Einkünfte noch eine Einkunftsquelle vom Erblasser geerbt hat.[3]

Bei mehreren Erben ist der Verlustabzug entsprechend der Erbquote vorzunehmen, auch wenn im Wege einer Teilungsanordnung oder Erbauseinandersetzung die Einkunftsquelle nur ein Erbe erhält.[4] Dem Vermächtnisnehmer ist ein Verlustabzug nicht zuzurechnen, da er nicht

---

1) Urteil v. 29.11.1960, II 125/60E - Rb. eingel., EFG 1961, 343

2) BFH, Urteil v. 22.6.1962, a.a.O., 386; ebenso BFH, Urteil v. 15.3.1962, IV 177/60, HFR 1963, 8

3) Littmann, § 10d Anm. 41

4) Littmann, § 10d Anm. 41; Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. 123; BFH, Urteil v. 10.4.1973, VIII R 132/70, BStBl II 1973, 679

Gesamtrechtsnachfolger ist.[1] Dem Pflichtteilsberechtigten ist, entsprechend den Ausführungen oben zu Punkt C:V.1. der Verlustabzug zu gewähren.[2]

Nach BFH[3] soll der Erbe auch einen Verlust des Erblassers im Veranlagungszeitraum des Erbfalls bei seinen positiven Einkünften ausgleichen können. Diese Auffassung begegnet in der Literatur erheblichen Bedenken.[4] Die grundlegende Ablehnung der Vererbung des Verlustausgleichs, wie sie sich bei Herrmann/Heuer/Raupach[5] findet, bedarf einer näheren Betrachtung.

Ausgehend von den Grundgedanken der Universalsukzession, wonach der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers in vollem Umfang eintritt, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

---

1) Schick, Walter, Der Verlustrücktrag, Müchen 1976, 41; Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. 123; Littmann, § 10d Anm. 41

2) a.A. die ESt-Kommentatoren: Schmidt/Drenseck, § 10d Anm. 3; Blümich/Falk, § 10d Anm. 46; Littmann, § 10d Anm. 41; Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. 123

3) Urteil v. 17.5.1972, a.a.O., 621

4) vgl. z.B. Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 13; Littmann, Kann der Erbe, 524; Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen, Handbuch der Erbengemeinschaft, 3. Aufl., Köln 1985, Stand Okt. 1985, III, TZ 80, 1; Knobbe-Keuk, a.a.O., 245, Tipke, Steuerrecht, 161; Stadie, a.a.O., 76; FG Hamburg, Urteil v. 30.1.1970, III 27/68, EFG 1970, 488

5) § 10d Anm. 120; "Es gibt keine 'Vererbung' des Verlustausgleichs. Erblasser und Erben haben im Todesjahr des Erstgenannten ihre Einkünfte getrennt zu versteuern".

a) der Verlust des Erblassers entsteht im Todesjahr

Bei konsequenter Anwendung von § 10d EStG erfolgt zunächst ein Verlustausgleich mit den positiven Einkünften des Erblassers. Ein noch verbleibender Verlust ist von Amts wegen beim Erblasser auf die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume zurückzutragen. Der danach noch verbleibende Verlust geht kraft Universalsukzession auf den Erben über; dieser erbt das Verlustabzugsrecht;[1] die Höhe richtet sich nach dem vom Erblasser noch nicht verbrauchten Betrag.

Der Erbe ermittelt im Todesjahr zunächst wie gewohnt seine Einkünfte. Der vom Erblasser noch verbleibende Verlust ist bei ihm als Verlustvortrag abzuziehen, beginnend im Todesjahr. Er kann keinen Verlustausgleich vornehmen; dieser ist nur innerhalb der vom Steuerpflichtigen erwirtschafteten Einkünfte möglich. Mit dem Tod des Erblassers ist hier aber eine Zäsur eingetreten, die Einkunftserzielung des Erblassers endet, die des Erben beginnt.

Praktische Folge dieser Vorgehensweise ist, daß beim Erben vom Gesamtbetrag der Einkünfte zunächst die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden und dann erst der Verlustabzug erfolgt. Beim Erben ist der verbleibende Verlust noch vier Veranlagungszeiträume vortragsfähig.

---

1) Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d Anm. 121 sprechen von "Verlustverrechnungsmöglichkeiten"; Söffing, Günter, Verlustabzug, StKongrRep. 1977, 131, 147; Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, § 10d Rdz. 60

b) der Verlust des Erblassers stammt aus Jahren vor dem Todesjahr

Der Erblasser hat in diesem Fall bereits Verlustvorträge in Anspruch genommen. Noch verbleibende Verluste gehen auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über; mit ihnen das Recht, die noch nicht ausgeschöpften Verlustvortragsjahre noch zu verbrauchen. Der Erbe kann im Todesjahr bereits den Verlustabzug bei seinen Einkünften vornehmen,[1] da das Recht auf ihn übergegangen ist.

2. Abzug von außergewöhnlichen Belastungen

Nach § 33 - 33c EStG kann der Steuerpflichtige bestimmte Aufwendungen, die ihm erwachsen, soweit es sich nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben handelt, als außergewöhnliche Belastungen abziehen. Grundgedanke der Vorschriften ist es, die Steuerbelastung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anzupassen.[2]

Bei den außergewöhnlichen Belastungen gilt das Belastungsprinzip. Nach BFH[3] wird hierdurch aber nur die Höhe des Abzugsbetrags beeinflußt, nicht dagegen der Abzugszeitpunkt. Dieser richtet sich nach § 11 Abs. 2 EStG, d.h. der Abzug erfolgt im Veranlagungszeitraum der Verausgabung, vermindert um zu erwartende Ersatzleistungen.

---

1) a.A. BFH, Urteil v. 13.11.1979, VIII R 193/77, BStBl II 1980, 188

2) Littmann, § 33 Anm. 1

3) Urteil v. 30.7.1982, VI R 67/79, BStBl II 1982, 744

Begleicht der Erbe Kosten des Erblassers kurze Zeit nach dessen Tod, so sollen nach BFH[1] diese Kosten nicht beim Erben, sondern beim Erblasser abzugsfähig sein. Der BFH begründet seine Entscheidung damit, daß der Erbe solche Verpflichtungen zum einen als Nachlaßverbindlichkeit (§ 1967 BGB) abziehen könne, zum anderen entspreche es nicht dem Sinn der Vorschrift des § 33 EStG, die Zulässigkeit und die Höhe einer Steuervergünstigung von den Einkommens- und Familienverhältnissen des Erben abhängig zu machen, weil die Aufwendungen mit dessen persönlichen Verhältnissen nicht zusammenhängen.

Geht man vom Belastungsprinzip aus, das besagt, daß nur die Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen, die den Steuerpflichtigen endgültig belasten, so scheidet im vorliegenden Fall ein Abzug der Kosten beim Erblasser aus. Da das Belastungsprinzip das der Verausgabung und der Abschnittsbesteuerung nicht in Frage stellt,[2] entscheidet sich nach § 11 Abs. 2 EStG, wann die Kosten abgezogen werden. Die umgekehrte Analogie des Urteils vom 21.8.1974[3], wonach Ersatzleistungen in späteren Veranlagungszeiträumen bei der Berechnung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind, ist im Erbfall nicht möglich.

---

1) Urteil v. 8.9.1961, VI 177/60U, BStBl III 1962, 31

2) BFH, Urteil v. 30.7.1982, a.a.O., 745, Anm. dazu in HFR 1983, 13

3) BFH, VI R 236/71, BStBl II 1975, 14

Der Einwand des BFH, daß die Verpflichtung beim Erben als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig sei und damit die Erbschaftsteuer mindere, ist nicht stichhaltig. Hier werden Begriffe und Vorgänge des Einkommensteuerrechts mit denen des Erbschaftsteuerrechts vermengt. Beide Steuerarten schließen sich jedoch nicht gegenseitig aus.

Da der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, beurteilt sich die Abzugsfähigkeit der außergewöhnlichen Belastung nach dem Entstehungsgrund beim Erblasser.

Dies hat noch eine weitere Bedeutung. Für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit ist auf die Entstehung der Verpflichtung beim Erblasser abzustellen.[1] Im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge stellen damit die Zahlungen des Erben für den Erblasser außergewöhnliche Belastungen dar,[2] wenn die Tatbestandsvoraussetzungen beim Erblasser erfüllt waren.

Die Zahlungen durch den Erben belasten aber dessen Einkommen. Deshalb ist für die Errechnung der zumutbaren Eigenbelastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Erben, nicht des Erblassers auszugehen.

---

1) BFH, Urteil v. 7.12.1962, VI 115/62U, BStBl III 1963, 135

2) FG Köln, Urteil v. 20.12.1984, VIII 120/79E und VIII 19/81E, rkr., EFG 1985, 494, ergangen zu § 12 Nr. 2 EStG, wonach Aufwendungen, die in der Person des Erblassers Zuwendungen i.S. von § 12 Nr. 2 EStG waren oder wären, auch beim Erben, der sie in Erfüllung der durch Gesamtrechtsnachfolge auf ihn übergegangenen Verpflichtungen erbringt, nicht abgezogen werden können.

Inwieweit und ob vom Erben übernommene Nachlaßverbindlichkeiten - insbesondere Beerdigungskosten - im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, war wiederholt Gegenstand der Finanzrechtsprechung.

Die Nachlaßverbindlichkeiten treffen den Erben als denjenigen, dem das Vermögen des Erblassers zufällt. Sie belasten das übernommene Vermögen und nicht die Einkommenssphäre des Erben.[1] Deshalb scheidet ein Abzug der Nachlaßverbindlichkeiten als außergewöhnliche Belastung insoweit aus, als sie aus dem Nachlaß[2] bestritten werden können. Ist der Nachlaß überschuldet, so hat der Erbe die Möglichkeit, die Erbschaft auszuschlagen, so daß ihn keine rechtliche Verpflichtung zur Begleichung der Nachlaßverbindlichkeiten trifft. In Betracht kommen kann allenfalls eine sittliche Verpflichtung zur Übernahme der Beerdigungskosten.[3] Soweit die Beerdigungskosten jedoch aus Sterbegeldern

---

1) nach der Rspr. des BFH und der h.M. in der Literatur kommen als außergewöhnliche Belastung nur solche Aufwendungen in Betracht, die im allgemeinen aus dem Einkommen bestritten werden; vgl. insb. BFH, Urteil v. 7.8.1959, VI 7/59S, BStBl III 1959, 383; Blümich/Falk, § 33 Anm. 3a, bb; Littmann, § 33 Anm. 14; Schmidt/Drenseck, § 33 Anm. 4b

2) anzusetzen sind die Verkehrswerte, FG Bremen, Urteil v. 19.12.1968, I 89/67, rkr., EFG 1969, 299

3) BFH, Urteil v. 27.3.1958, VI 290/57U, BStBl III 1958, 290; Urteil v. 8.9.1961, a.a.O., 31; Urteil v. 23.11.1967, IV R 143/67, BStBl II 1968, 259

oder auf den Todesfall abgeschlossenen Versicherungen gedeckt werden können, scheidet ein Abzug als außergewöhnliche Belastung aus.[1)]

III. Einkommensteuertarif - Verwitwetensplitting

Durch das in § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG geregelte Witwensplitting sollen für das Todesjahr und das folgende Jahr die Härten gemildert werden, die in dem Übergang von Splittingverfahren zur Besteuerung nach der Grundtabelle liegen.[2)] Für das Todesjahr müssen die Voraussetzungen des § 26 EStG vorgelegen haben und es muß die Zusammenveranlagung gewählt werden.

Heiratet der überlebende Ehegatte im Todesjahr erneut und wird diese Ehe im gleichen Jahr wieder geschieden, so lebt der Verwitwetenstatus wieder auf, so daß der überlebende Steuerpflichtige in dem auf das Todesjahr folgenden Jahr noch in den Genuß des Splittingtarifs gelangen kann.[3)]

---

1) Schmidt/Drenseck, § 33 Anm. 8, "Beerdigung"; Blümich/Falk, § 33 Anm. 6 "Todesfall"; a.A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 Anm. 140 ff; eine Zusamenstellung über die Entscheidung der Abziehbarkein bzw. Nichtabziehbarkeit von Beerdigungs- und Folgekosten als außergewöhnliche Belastung siehe bei Schmidt/Drenseck, § 33 Anm. 8 "Beerdigung"

2) kritisch zum sog. Gnadensplitting Tipke, Steuerrecht, 306

3) BFH, Urteil v. 9.6.1965, VI 78/62U, BStBl III 1965, 590

Die Höchstbeträge für Versorgungsaufwendungen werden bei der Steuerberechnung nach dem Verwitwetensplitting nicht verdoppelt.[1] Dies ergibt sich sowohl aus der Stellung des § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG im IV. Abschnitt des EStG, als auch aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die erkennen lassen, daß sie sich nur auf den Tarif bezieht und nicht bezweckt, den verwitweten Steuerpflichtigen in jedem Falle zusammenveranlagenden Ehegatten gleichzustellen.[2]

---

1) FG des Saarlandes, Urteil v. 6.12.1984, II 159/83, rkr., EFG 1985, 236

2) Niedersächsisches FG, Urteil v. 22.8.1980, V 378/79, rkr., EFG 1981/174

Anlage 1

Fälle der Gesamtrechtsnachfolge:

Die Gesamtrechtsnachfolge findet z.B. statt:

- im Falle der Erbfolge (§ 1922 Abs. 1 BGB);
- bei Vorerbfolge, wobei der Vorerbe bis zum Eintritt der Nacherbschaft für die Steuerschuld des Erblassers voll einzustehen hat;
- bei Nacherbfolge (§ 2193 BGB) - der Nacherbe ist aber Rechtsnachfolger des Erblasser, nicht des Vorerben, so daß er nicht für Steuerschulden des Vorerben einstehen muß;
- bei Verschmelzung (Fusion) von bestimmten Gesellschaften, nämlich
  a) durch Verschmelzung von zwei Aktiengesellschaften (AG) durch Aufnahme der übertragenden AG (§ 339 Abs. 1 Nr. 1 AktG),
  b) durch Bildung einer neuen AG, in der die beiden anderen AG aufgehen (§ 339 Abs. 1 Nr. 2 AktG) - § 346 Abs. 3 AktG -,
  c) durch Verschmelzung von zwei Kommanditgesellschaften auf Aktien oder einer KGaA mit einer AG (§ 354 AktG),
  d) durch Verschmelzung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer AG oder einer KGaA (§§ 355, 356 AktG),
  e) durch Verschmelzung einer bergrechtlichen Gewerkschaft mit einer AG oder einer KGaA (§§ 357, 358 AktG),
  f) durch Verschmelzung von zwei Genossenschaften (§ 93 a GenG);

- bei Übertragung des Vermögens als Ganzes einer AG oder KGaA
  a) auf die öffentliche Hand (§ 359 AktG) oder
  b) in bestimmten Fällen auf einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (§ 360 AktG);
- bei Umwandlung in den im Umwandlungsgesetz v. 6.11.69 (BGBl I 1969, 2081) geregelten Fällen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (AG, KGaA, GmbH) oder einer bergrechtlichen Gewerkschaft in eine Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder in der Weise, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Abwicklung auf einen Aktionär (Gesellschafter, Gewerken) übertragen wird (§§ 1, 5, 15, 16, 20, 23, 24, 25 UmwG); trotz des Begriffs der "Umwandlung" liegt hier keine Identität zwischen der alten und der neuen Gesellschaft bzw. dem Aktionär (Gesellschafter, Gewerken) vor; dies spricht § 5 UmwG für den Modellfall der Umwandlung von einer AG in eine OHG, der entsprechend für die anderen Umwandlungsfälle gilt, eindeutig aus;
- bei Nachfolge des Fiskus in das Vermögen eines erloschenen Vereins (§ 46 BGB) oder einer erloschenen Stiftung (§ 88 BGB);
- bei Begründung (Herstellung) der ehelichen Gütergemeinschaft (§ 1416 Abs. 2 BGB);
- bei Anwachsung des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafters an die übrigen Gesellschafter (§ 738 Abs. 1 BGB);
- bei Übernahme des Vermögens einer Personengesellschaft nach Ausscheiden der übrigen Gesellschafter durch den Letztverbleibenden (ehemaligen Gesellschafter);

- bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine OHG, KG oder BGB-Ges. findet ebenfalls eine Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen seitens des Eintretenden statt;
- bei Verstaatlichung, Zusammenschluß öffentlich-rechtlicher Körperschaften (z.B. Eingemeindungen, Verschmelzung von Gemeinden).

Fundstelle: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 7

Anlage 2

Fälle, in denen keine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt:

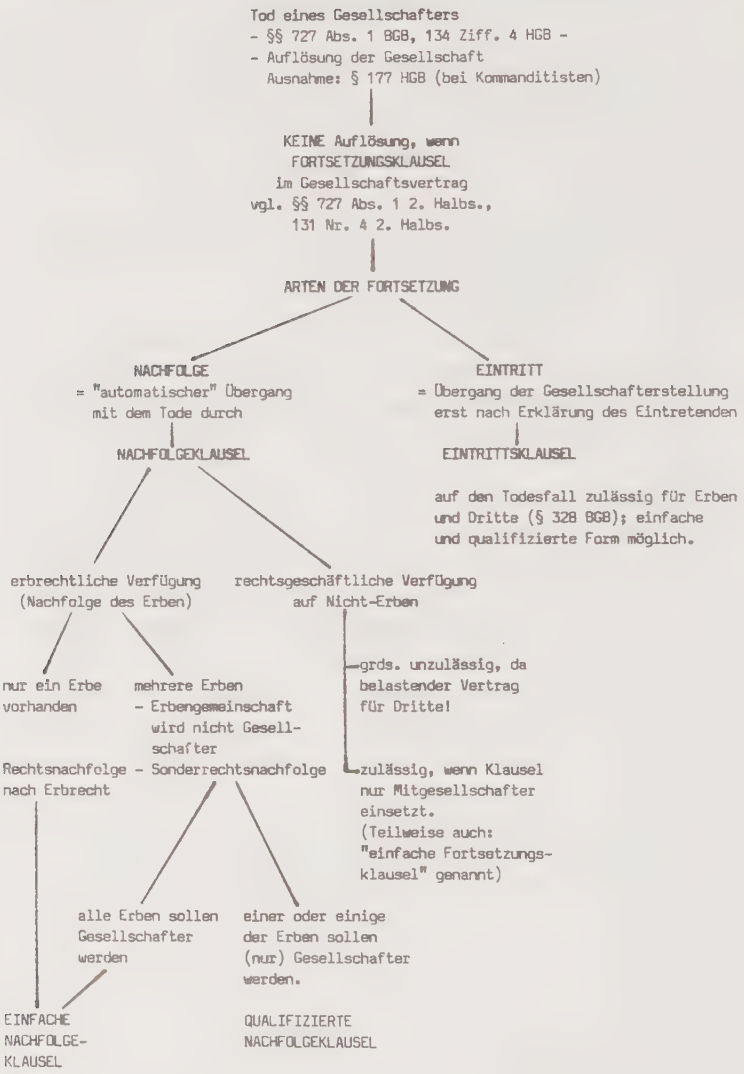
Obwohl den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge sehr ähnlich, liegt eine solche in folgenden Fällen nicht vor:

- bei vertraglicher Vermögensübernahme (§ 419 BGB);
- bei Erwerb eines Handelsgeschäftes (§ 25 HBG) unter Lebenden;
- bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns;
- bei Erbschaftskauf (§ 2371 BGB);
- bei Ausschlagung der Erbschaft;
- bei Vermächtnisübernahme;
- bei anderen als in Anlage 1 genannten Fällen der "Verschmelzung" von mehreren Gesellschaften, weil diese anderen Fälle gesetzlich nicht geregelt sind (z.B. "Verschmelzung" zwischen zwei GmbH oder zwei OHG);
- in den Fällen der Umwandlung nach dem Aktiengesetz, weil hier lediglich eine Änderung der Rechtsform unter Wahrung der Identität (arg. § 365 AktG) beider Gesellschaften vorliegt und in den Fällen der Umwandlung nach dem Zweiten Abschnitt des Umwandlungsgesetzes (§§ 40 bis 42), weil auch hier zwischen alter und neuer Gesellschaft Identität besteht (§ 42 UmwG).

Fundstelle: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 Anm. 8

Anlage 3

Regelungen des Gesellschafters einer Personengesellschaft für den Fall seines Todes



Fundstelle: H. Fromm, JA-Übungsblätter 1978, 43

LITERATURVERZEICHNIS

A: Kommentare

B a u m b a c h, Adolf/D u d e n, Konrad/H o p t, Klaus J.: Handelsgesetzbuch, 26. Auflage, München 1985

B e c k e r, Enno: Handkommentar der Reichssteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern) II, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928

B e c k e r, Enno/R i e w a l d, Alfred/K o c h, Carl: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 9. Auflage, Band 1, Köln, Berlin, Bonn, München 1963

B l ü m i c h, Walter/F a l k, Ludwig: Einkommensteuergesetz - Kommentar, 11. Auflage, München 1976, Stand Mai 1985

E r m a n, Walter: Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 7. Auflage, Münster 1981, zit. Erman/Bearbeiter ...

F r o t s c h e r, Gerrit: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Freiburg i.Br. 1981, Stand Okt. 1985, zit. Bearbeiter in ...

H a r t m a n n, Alfred/B ö t t c h e r, Conrad/ G r a s s, Adolf: Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart, Stand Dez. 1974

H a r t z, Wilhelm / M e e ß e n, Josef / W o l f, Niels G.: ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Auflage, Stuttgart 1981, Stand Dez. 1985

H e r r m a n n, Carl/H e u e r, Gerhard/R a u p a c h, Arndt: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 19. Auflage, Köln 1982, Stand Dez. 1985

H ü b s c h m a n n / H e p p / S p i t a l e r: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 8. Auflage, Köln 1981, Stand Nov. 1985, zit. Bearbeiter in ...

Jauernig, Ottmar/Schlechtriem, Peter/Stürner, Rolf/Teichmann, Arndt/Vollkommer, Max: Bürgerliches Gesetzbuch mit Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen, 3. Auflage, München 1984

Kapp, Reinhard: Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, 8. Auflage, Köln 1980, Stand Mai 1983

Kühn, Rolf/Kutter, Heinz/Hofmann, Ruth: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 14. Auflage, Stuttgart 1983

Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, 14. Auflage, Stuttgart 1985

Mattern, Gerhard/Meßmer, Kurt: Reichsabgabenordnung, Bonn 1964

Münchner Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, hrsg. von Kurt Rebmann u.a., München 1980; §§ 652 - 853 BGB, 2. Auflage, München 1986, zit. Bearbeiter in Münch. Komm.

Oeftering, Heinz/Görbing, Hans: Das gesamte Lohnsteuerrecht, Kommentar, 5. Auflage, München 1976, Stand Juni 1985

Palandt, Otto: Bürgerliches Gesetzbuch, 45. Auflage, München 1986

Schlegelberger, Franz: Handelsgesetzbuch, 4. Auflage, Berlin, Frankfurt 1963, zit. Schlegelberger/Bearbeiter ...

Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz mit Investionshilfegesetz, 4. Auflage, München 1985, zit. Schmidt/Bearbeiter ...

Soergel, Th./Siebert, W. Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 11. Auflage, Stuttgart 1982

Staub, Herrmann: Großkommentar HGB, 4. Auflage, Berlin, New York 1983, zit. Bearbeiter in Staub

S t a u d i n g e r v o n, J.: Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 11. Auflage, Berlin 1954, zit. Bearbeiter in ...

T i p k e, Klaus/K r u s e, Heinrich, Wilhelm: Kommentar zur AO 1977 und FGO, 11. Auflage, Köln 1983, Stand Nov. 1985

T r o l l, Max: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, München 1980, Stand Dez. 1984

W i d m a n n, Siegfried/M e y e r, Robert: Umwandlungsrecht - Kommentar zur Umwandlung von Unternehmungen nach neuestem Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, Bonn 1980, Stand Juli 1985

B: Bücher und Monographien

B e c k e r, Manfred: Die Einwirkung der Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften auf Steueransprüche - Ein Beitrag zur dogmatischen Stellung der §§ 4 und 5 StAnpG, Diss. Würzburg 1966

B i s e, Wilhelm: Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967

B ö l s c h e, Gottfried: Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Diss. Münster i.W. 1935

B r o x, Hans: Erbrecht, 9. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München 1984

B ü h l e r, Ottmar/S t r i c k r o d t, Georg: Steuerrecht, Bd. 1, 2. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1960

E n n e c c e r u s, Ludig/K i p p, Theodor/W o l f f, Martin: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Bd. 5: Erbrecht, 13. Auflage, Tübingen 1978, bearbeitet von Helmut Coing

Enneccerus, Ludwig/Nipperdey, Hans: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 2. Halbband, Tübingen 1960

Erichsen, Hans-Uwe/Martens, Wolfgang: Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Berlin, New York 1983

Flume, Werner: Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen 1952

Geilert, Joachim: Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen, Diss., Münster 1966

Haake, Rainer: § 8 Abs. 1 und 2 StAnpG und § 120 Abs. 1 S. 1 unter Berücksichtigung des § 330 Abs. 1 Satz 1 RAO, Diss. Berlin 1934

Haegele, Karl/Litfin, Peter: Handbuch der Familienunternehmung, 6. Auflage, Köln 1980, Stand Aug. 1984

Huber, Ulrich: Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970

Hueck, Alfred: Das Recht der OHG, 4. Auflage, Berlin 1971

Jakob, Wolfgang: Steuern vom Einkommen I, Stuttgart 1980

Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen: Handbuch der Erbengemeinschaft, 3. Auflage, Köln 1985, Stand Okt. 1985

Kassner, Arne: Die einkommensteuerliche Behandlung des gewerblichen Betriebes im Erbgang und bei der Erbauseinandersetzung, Diss. Göttingen 1973

Kieserling, Friedhelm: Die erbrechtliche Haftung des Miterben-Gesellschafters einer Personengesellschaft bis zur Nachlaßteilung, Diss. Münster 1972

Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Auflage, Köln 1985

L a n g e, Heinrich/K u c h i n k e, Kurt: Lehrbuch des Erbrechts, 2. Auflage, München 1978

L a r e n z, Karl: Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 4. Auflage, München 1977

L a u t e r, Peter: Die Gesamtschuld im Steuerrecht, Diss. Köln 1966

L e i p o l d, Dieter: Grundzüge des Erbrechts mit Fällen und Kontrollfragen, 5. Auflage, Tübingen 1984

L ü b t o w v o n, Ulrich: Erbrecht, 1. Halbband, Berlin 1972

M o h r, Hartmut: Die Besteuerung der Erfinder und Erfindungen, München 1985

O t t o, Klaus: Nachfolge in öffentlich-rechtliche Positionen des Bürgers, Berlin 1971

P a p i e r, Hans-Jürgen: Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973

P o l l a n d, Wolfgang: Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Köln 1960

S c h i c k, Walter: Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, München 1967

Derselbe: Die freien Berufe im Steuerrecht, Köln 1973

Derselbe: Der Verlustrücktrag, München 1976

S c h i c k, Walter/O t t o, Klaus: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer - Systematische Darstellung anhand von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Köln 1971

S o b i c h, Peter Jürgen: Erbengemeinschaft und Handelsgesellschaft, Diss. Köln 1974

S t a d i e, Holger: Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 25, Berlin 1983

S u d h o f f, Heinrich: Der Gesellschaftsvertrag der GmbH, 6. Auflage, München 1982

T h e i s, Winfried: Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962

T i p k e, Klaus(Hrsg.):Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2. Auflage, Köln 1979

Derselbe: Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 10. Auflage, Köln 1985

W a s m e r, Claudius: Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985

W e s t e r m a n n: Handbuch der Personengesellschaften - Systematische Darstellung in gesellschaftsrechtlicher, betriebswirtschaftlicher, steuerrechtlicher und arbeitsrechtlicher Sicht, 3. Auflage, Köln 1980, Stand Juni 1982

W i e d e m a n n, Herbert: Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, München 1965

C: Beiträge in Festschriften

Festgabe der juristischen Fakultät zum 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 1929 Bd III

Festgabe für Theodor Maunz zum 70. Geburtstag am 1.September 1971, hrsg. von Hans Spanner, Peter Lerche, Hans Zacher, Peter Badura und Axel Frhr. v. Campenhausen, München 1971

Festgabe für Wolfgang Schilling zum 65. Geburtstag am 5.6.1973, hrsg. v. Robert Fischer und Wolfgang Hefermehl, Gesellschaftsrecht und Unternehmensrecht, Berlin 1973

D: Beiträge in Zeitschriften und anderen Periodika

B a r e l l a, Max: Erbfolge bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 1959, 45

B a r s k e, Kurt: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, NWB Fach 2, 2937

B a r z, C.H.: Gesellschaftsvertrag, Erbvertrag und Testament als Mittel der Nachfolgesicherung, Die Aussprache 1964, 33

B e i s s e, Heinrich: Tendenzen der Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1980, 243

B e n d a, Ernst: Die Wahrung verfassungsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht, DStZ/A 1984, 159

B i e r g a n s, Enno/S t o c k i n g e r, Roland: Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1

B o r d e w i n, Arno: Zweifelsfragen zur Einkommensbesteuerung der freien Berufe, DStZ 1980, 459

Derselbe: Zum Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften, BB 1985, 1548

B r o c k h o f f, Hedin: Sind Sonderausgaben vererblich?, DStR 1962, 10

C l e a r v.: Einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften beim Erben aus einer Tätigkeit des Erblassers, DStR 1959, 106

C o s t e d e, Jürgen: Zur einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus einer treuhänderischen Praxisverwaltung, DStR 1981, 303

C r e s z e l i u s, Georg: Zusammentreffen von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, BB 1979, 1342

D ö l l e r e r, Georg: Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ/A 1982, 267

D r e n s e c k, Walter: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 9.7.1985, IX R 49/83, FR 1986, 19

E b e l i n g, Jürgen: Gestaltung und Durchführung von Vermögensübergängen unter zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten, JbFSt 1983/84, 273

E h l e r s, Hans: Der Erbe und die steuerlichen Vergünstigungen für die Vergütungen des Erfinders, DB 1971, 1232

e. i.: Pauschalierte Nutzungswertermittlung (§ 21a EStG n.F.): Berechnung der Sechsmonatsfrist, DB 1982, 1799

Derselbe: Abfindung an Miterben und Gebäudeabsetzungen, DB 1986, 82

E l s n e r, Dietrich: Betriebsausgaben bei Anteilserwerb durch Miterben, BB 1983, 1782

E s c h, Günter: Die Nachlaßzugehörigkeit vererbter Personengesellschaftsbeteiligungen, NJW 1984, 339

F e l i x, Günther: Leistungen des Hoferben an seine Geschwister und Einkommensteuer, FR 1956, 366

Derselbe: Neue Rechtslage der einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus Sozietäten mit berufsfremden Mitgesellschaftern, DStR 1985, 363

F e l s m a n n, W.: Die problematische Freibetragsregelung in § 14a Abs. 4 EStG, Inf. 1981, 457

F i s c h e r: Einkommensteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen hinsichtlich Gewerbebetrieben, FR 1964, 397

F i s c h e r, R.: Anmerkung zu BGH, Urteil vom 22.11. 1956, II Z R 222/55, BGHZ 22, 186, in: LM § 139 HGB Nr. 1

F i s c h e r, Robert: Fortführung eines Handelsgeschäfts durch eine Erbengemeinschaft?, ZHR 144, 1

F l u m e, Werner: Die Pension für den ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft oder seiner Witwe und die nach dem Entwurf eines Gepräge-rechtsprechungsgesetzes beabsichtigte steuerliche Regelung, DB 1985, 2370

G r i m m, Claus: Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DStZ/A 1978, 283

H a d d i n g, Walter: Der praktische Fall - Handelsrecht, JuS 1970, 624

H a n r a t h s, Jos.: Zum Problem des Spekulationsgewinns bei unentgeltlichem Erwerb, DB 1962, 1391

H ö s e r, Jürgen/D r a s d o, Michael: Die Auflösung der Zugewinngemeinschaft und die Absetzung nach § 7b EStG, FR 1982, 605

H o f f m a n n: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 6.10. 1959, I 115/59 U, FR 1960, 379

Derselbe: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 12.2.1960, IV 184/58 U, FR 1960, 382

H o p f e n m ü l l e r, Theo: Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, StbJb 1967/68, 375

H u e c k, Alfred: Anmerkung zu BGH, Urteil vom 22.11. 1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, 186, in JZ 1957, 220

J a c o b s, Horst-Heinrich: Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlaßgegenständen, DB 1970, 1099

J o s t e n, J.: Altenteil in der Land- und Forstwirtschaft - Behandlung beim Verpflichteten und beim Berechtigten, Inf. 1976, 395

K e u k, Brigitte: Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften, DB 1972, 598

Dieselbe: Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74

K i r c h h o f, Paul: Die Planung der Rechtsnachfolge bei Personengesellschaften am Maßstab des Ertragsteuerrechts, JbFSt 1979/80, 254

K l e m m, Georg: Testamentserbe und Pflichtteilsberechtigter - Gewinnrealisierung bei Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs durch Realteilung, StW 1965, 181

Derselbe: Einkommensteuer und Erbauseinandersetzung, DB, Beilage 19/1984

K l o t z, Werner: Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ/A 1974, 347

K n o b b e - K e u k, Brigitte: Zum Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften, BB 1985, 941

K ö b l e r, Gerhard: Die Erbengemeinschaft als Kommanditistin, DB 1972, 2241

K ö h l e, Friedhelm: Hinterbliebenenbezüge als Betriebsausgaben in der Personengesellschaft/Änderung der Rechtsprechung, auch in der Frage der Rückstellungsbildung?, DB 1984, 644

L i t t m a n n, Eberhard: Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, FR 1958, 506

Derselbe: Zur Rechtsstellung der Erben in der Einkommensteuer, FR 1963, 26

Derselbe: Zur Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung bei wesentlichen Beteiligungen nach § 17 EStG, DStZ 1966, 120

Derselbe: Kann der Erbe Verluste des Erblassers ausgleichen i.S. von § 2 Abs. 2 EStG?, FR 1972, 521

L ö h r, Ute/R i c h t e r, Wolfgang: Fortführung einer freiberuflichen Praxis bei fehlender beruflicher Qualifikation des Erben, BB 1980, 673

L S: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 9.7.1985, IX R 49/83, DStR 1986, 49

M e ß m e r, Kurt: Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und kritische Betrachtung, StbJB 1979/80, 163

M i t t e l b a c h, Rolf: Übertragung von Betriebsvermögen aus privatem Anlaß, DStR 1981, 404

M ö n c h, Dieter: Erbfall und Erbauseinandersetzung im Steuerrecht, DStR 1985, 551

N i s s e n, Karl-Heinz: Ertragsteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen, DB 1970, 945

Derselbe: Anmerkung zu BFH, Urteil v. 19.12.1975, VI R 157/72, DStZ/A 1976, 247

Derselbe: Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzsteuerrecht, zu Personengesellschaften und bei Erbfällen, DB, Beilage 15/1982

O f f e r h a u s, Klaus: Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, StBp 1980, 286

o. V.: Anmerkung zu BFH, Urteil v. 30.7.1982, IV R 67/79, HFR 1983, 13

P a u s, Bernhard: Ist die Rechtsprechung des BFH zu Erbauseinandersetzungen im privaten Bereich verfassungswidrig? FR 1983, 216

Derselbe: Altenteilsleistungen in der Landwirtschaft, Inf 1984, 368

P l ü c k e b a u m, Konrad: Verpachtung des Betriebs eines Freiberuflers, StBp 1967, 86

P r i e s t e r, Hans-Joachim: Aufteilung von Miteigentum an Grundbesitz und § 23 EStG, FR 1974, 257

R e u t e r, Dieter: Neuere Rechtsprechung zum Personengesellschaftsrecht, JZ 1986, 16

R i n g, Ludwig: Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen? DStZ 1981, 24

R o e m e r, Manfred: Erbauseinandersetzungen im privaten Bereich, Inf 1985, Heft 24, III

R ö s s l e r, Gerhard: Kreditzinsen eines Miterben als Sonderausgaben, BB 1985, 460

R ü t h e r s, Bernd: Die privatautonome Gestaltung der Vererbung des Anteils an einer Offenen Handelsgesellschaft durch eine beschränkte Nachfolgeklausel, AcP 168, 263

S c h e f e r, Anton: Kann die Satzung einer GmbH bestimmen, daß ein Geschäftsanteil beim Tod seines Inhabers untergehen soll? GmbHR 1961, 7

Derselbe: Wie kann die Satzung einer GmbH die Vererbung von Geschäftsanteilen ausschliessen?, DB 1961, 57

S c h i c k, Walter: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 15.4. 1975, VIII R 43/70, StRK EStG § 18 R. 488

S c h m i d t, Karsten: Die Erbengemeinschaft nach einem Einzelkaufmann, NJW 1985, 2785

S c h m i d t, Ludwig: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 23. 7.1980, I R 43/77, FR 1980, 539

S c h m i d t, Siegfried: Vor- Nacherbfolge im Recht der Personengesellschaften, Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg 1983, 102

S c h o l z, Rolf-Detlef: Der Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer, DStZ 1982, 487

S c h r ö d e r, Karl-Wilhelm: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 29.4.1982, IV R 116/79, SteuerStud 1985, 302

S c h u h m a n n, Helmut: Zustellung von Einkommensteuerbescheiden bei der Erbfolge, DStZ/A 1976, 18

S c h u l z e - O s t e r l o h, Joachim: Der "Bereicherungswille" bei der freigebigen Zuwendung im Schenkungsteuerrecht, StuW 1977, 122

S c h u l z e z u r W i e s c h e, Dieter: Die Gesellschafternachfolger aus ertragsteuerlicher Sicht, FR 1979, 185

Derselbe: Erbauseinandersetzung eines GmbH-Anteils, GmbHR 1980, 211

Derselbe: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens beim Ausscheiden eines Gesellschafters, FR 1980, 286

Derselbe: Die Rechtsprechung der letzten drei Jahre zur Erbauseinandersetzung, DB 1983, 957

Derselbe: Fehlgeschlagene Mitunternehmerschaften im Steuerrecht, DB 1984, 1542

Derselbe: Die freiberufliche Praxis im Erbfall, BB 1984, 1612

S e i t h e l, Rolf: Verhindert die Ausschlagung einer Erbschaft das Entstehen einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG, DStR 1972, 677

Derselbe: Einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbregelung im Privatbereich, FR 1978, 469

S ö f f i n g, Günter: Verlustabzug, StKongrRep 1977, 131

Derselbe: Erbauseinandersetzung über zum Privatvermögen gehörende Grundstücke, DStZ/A 1984, 183

Derselbe: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 24.11.1983 IV R 14/83, FR 1984, 150

S p e i c h, G.: Die Stellung des Rechtsnachfolgers im Steuerrecht, NWB Fach 2, 2863

S t ö c k e r, Hans A.: Die einkommensteuerliche Behandlung der Unternehmensvererbung - Eingriff in die Erbrechtsgarantie, WM 1981, 570

S t r e c k, Michael: Anmerkung zu BFH, Urteil vom 30. 1.1974, IV R 80/70, StRK EStG § 18 R. 458

Derselbe: Unerwünschte und geplante Steuerfolgen der Erbauseinandersetzung, NJW 1985, 2454

T i e d k e, Klaus: Darlehenszinsen als Sonderausgaben bei Aufnahme eines Darlehens durch den alleinigen Inhaber eines Gesellschaftsanteils zur Tilgung von Abfindungsforderungen der Miterben, Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten, FR 1984, 157

T i p k e, Klaus: Umstellung des Wirtschaftsjahres - Auch bei Gesamtrechtsnachfolge Umstellung nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt, Anm. zu BFH, Urteil vom 22.8.1968, BB 1969, 123

Derselbe: Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293

Derselbe: Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht - Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, StuW 1980, 1

T r z a s k a l i k, Christoph: Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97

U l m e r, Peter: Zur Gesellschafternachfolge im Todesfall, BB 1977, 805

Derselbe: Nachlaßzugehörigkeit vererbter Personengesellschaftsbeteiligungen?, NJW 1984, 1496

W a l l i s v o n, Hugo: Steuerrecht und Privatrecht in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, NWB Fach 2, 3537

W e n d t, K.-F.: Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, Inf 1981, 481

W i l h e l m, Rainer: Betriebsverpachtung bei freien Berufen, BB 1967, 158

W i t t e l e r, Hans-Georg: Die steuerliche Abgrenzung des unentgeltlichen Erwerbs vom - teilweise - entgeltlichen Erwerb von Betrieben und Privatgrundstücken zwischen nahen Angehörigen, DB 1985, 71

Z i t z l a f f: Übergang der Sonderausgaben auf den Erben, DStZ 1952, 366

E: Sonstige Unterlagen

Begründung zum StAnpG, Nr. 1155, RStBl, 1398 ff

BMF-Schreiben vom 20.12.1977, IV B 2 - S2241 - 231/77, betreffend Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften, BStBl I 1978, 8

BMF-Schreiben vom 30.4.1982, IV A 7 - S0284 - 10/82, betreffend Bekanntgabe von schriflichen Verwaltungsakten, DB 1982, 1132 I

BMF-Schreiben vom 23.11.1983,IV B1 - S2253 - 103/83, betreffend einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, BStBl I 1983, 508

BMF-Schreiben vom 13.12.1983, V B4 - S2246 - 40/83, betreffend die Besteuerung des Erben eines Freiberuflers, der nicht dessen Berufsqualifikation besitzt, Stbg 1984, 14

BMF-Schreiben vom 15.6.1984, IV B2 - S 2241 - 46/84, betreffend die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; hier: Versorgungsleistungen der Personengesellschaft an die Witwe eines früheren Gesellschafters, BStBl I 1984, 377

BMF-Schreiben vom 15.11.1984, IV B1 - S2253 - 139/84, betreffend einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BStBl I 1984, 561

Bundestagsdrucksache 7/1470: Amtliche Begründung zum EStRG 1984

Bundestagsdrucksache 7/2180: Bericht des Finanzauschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes - Drucksachen 7/1470, 7/1722

Deutscher Steuerberaterverband, Eingabe an das BMF vom 30.11.1983, betreffend die Besteuerung des Erben eines Freiberuflers, der nicht dessen Berufsqualifikation besitzt, Stbg 1984, 14

Einkommensteuer-Richtlinien 1984, in der Fassung der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien vom 28.12.1984, BStBl I 1984, Sondernummer 4

Finanzbehörde Hamburg, Erlaß vom 15.6.1981, 53 - G1421 - 2/79 (koordinierter Ländererlaß), FR 1982, 15

OFD Düsseldorf, Verfügung vom 17.5.1984, S2144, S2210, S2190 A - St11H, Steuerrechtliche Behandlung von Zinsen für einen Kredit zur Tilgung von Ausgleichsschulden bei einer Erbauseinandersetzung; hier: Anwendung und Auswirkungen des BFH-Urteils vom 19.5.1983 (BStBl II, S. 380)

F: Rechtsprechungsnachweise

I. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
14.4.1959	1 BvL 23,24/57	BVerfGE 9, 237
24.1.1962	1 BvR 845/58	BVerfGE 13, 331
25.7.1968	1 BvR 58/67	BVerfGE 24, 112
22.7.1970	1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69	BVerfGE 29, 104
3.11.1982	1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80	BStBl II 1982, 717

II. Entscheidungen des BFH

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
17. 2.1955	IV 520/53 U	BStBl III 1955, 102
17.11.1955	IV 160, 161/54 U	BStBl III 1956, 281
19. 1.1956	IV 604/54 U	BStBl III 1957, 85
8. 2.1957	VI 27/56 U	BStBl III 1957, 207
1. 3.1957	VI 57/55 U	BStBl III 1957, 135
15.11.1957	VI 79/55 U	BStBl III 1958, 103
6.12.1957	VI 166/56 U	BStBl III 1958, 33
13.12.1957	VI 234/56 U	BStBl III 1958, 72
20. 2.1958	IV 179/57 U	BStBl III 1958, 209
28. 2.1958	VI 283/57 U	DB 1959/696
27. 3.1958	VI 290/57 U	BStBl III 1958, 290
4.11.1958	I 141/57 U	BStBl III 1959, 50
13. 1.1959	I 44/57 U	BStBl III 1959, 197
7. 8.1959	VI 7/59 S	BStBl III 1959, 383
14. 8.1959	IV 24/57	n. v.
6.10.1959	I 115/59 U	BStBl III 1960, 2
5. 2.1960	VI 204/59 U	BStBl III 1960, 140
12. 2.1960	IV 184/58 U	BStBl III 1960, 172
29. 7.1960	VI 265/58 U	BStBl III 1960, 404
19.12.1960	VI 206/59 U	BStBl III 1961, 37
17. 2.1961	VI 66/59 U	BStBl III 1961, 230
2. 3.1961	IV 166/59 U	BStBl III 1961, 458
20. 7.1961	IV 195/61 U	n. v.
8. 9.1961	VI 177/60 U	BStBl III 1962, 31
15. 3.1962	IV 177/60	HFR 1963, 8
29. 3.1962	VI 105/61 U	BStBl III 1962, 304
22. 6.1962	VI 22/62 S	BStBl III 1962, 386
7.12.1962	VI 7/62	n. v.
7.12.1962	VI 115/62 U	BStBl III 1963, 135
22. 1.1963	I 242/62 U	BStBl III 1963, 189
8. 2.1963	VI 298/61 U	HFR 1963, 250
28. 6.1963	VI 321/61 U	BStBl III 1963, 424
26. 7.1963	VI 334/61 U	BStBl III 1963, 480
26. 7.1963	VI 353, 354/62 U	BStBl III 1963, 481
10.10.1963	VI 115/61 U	BStBl III 1963, 592
18. 9.1964	VI 300/63 U	BStBl III 1964, 647
15.10.1964	VI 175/63 U	BStBl III 1965, 86
17. 2.1965	I 400/62 U	BStBl III 1965, 354
25. 2.1965	I 253/62 U	BStBl III 1965, 292
28. 4.1965	VI 9/62 U	BStBl III 1965, 422
9. 6.1965	VI 78/62 U	BStBl III 1965, 590
12. 8.1965	IV 175/62 U	BStBl III 1965, 588
20. 8.1965	VI 156/64 U	BStBl III 1965, 706
16. 9.1965	IV 67/61 S	BStBl III 1965, 706
7.10.1965	IV 346/66 U	BStBl III 1965, 666

4.11.1965	IV 411/ 61 U	BStBl III 1966, 49
17.12.1965	VI 294/64 U	BStBl III 1966, 244
21.12.1965	IV 416/62 U	BStBl III 1966, 195
2. 3.1966	II 113/61	BFHE 86, 396
14. 4.1966	IV 335/65	BStBl III 1966, 458
12. 7.1967	I 204/67	BStBl III 1967, 781
23.11.1967	IV R 143/67	BStBl II 1968, 259
24.11.1967	III 2/63	BStBl II 1968, 163
27. 6.1968	IV R 6/68	BFHE 93, 64
22. 8.1968	IV 244/63	BStBl II 1969, 34
21. 3.1969	VI R 208/67	BStBl II 1969, 520
25. 4.1969	III 127/65	BStBl II 1969, 622
29. 5.1969	IV R 238/66	BStBl II 1969, 614
22. 1.1970	IV R 47/68	BStBl II 1970, 415
24. 3.1970	I R 141/79	BStBl II 1970, 501
28. 4.1970	II 144/64	BStBl II 1970, 674
21. 5.1970	IV 344/64	BStBl II 1970, 747
4. 6.1970	V R 96/67	BStBl II 1970, 648
26. 6.1970	VI R 193/67	BStBl II 1970, 824
17. 9.1970	IV R 178/67	BStBl II 1971, 87
7.10.1970	I R 145/68	BStBl II 1971, 119
25.11.1970	I R 165/67	BStBl II 1971, 142
26. 3.1971	VI R 131-135/68	BStBl II 1971, 478
23. 4.1971	IV 201/65	BStBl II 1971, 686
8. 5.1971	IV 243/65	BStBl II 1972, 114
11. 8.1971	VIII R 76/70	BStBl II 1972, 55
8. 9.1971	I R 191/69	BStBl II 1972, 12
11.11.1971	V R 111/68	BStBl II 1972, 80
10. 2.1972	IV 317/65	BStBl II 1972, 419
17. 5.1972	I R 126/70	BStBl II 1972, 621
18. 7.1972	VIII R 54/68	BStBl II 1972, 878
18. 7.1972	VIII R 17/68	BStBl II 1972, 876
10. 8.1972	VIII R 1/67	BStBl II 1973, 9
18. 8.1972	VI R 125/71	BStBl II 1973, 49
29.11.1972	II R 42/67	BStBl II 1973, 372
21.12.1972	IV R 53/72	BStBl II 1973, 298
21. 2.1973	IV R 58/72	BStBl II 1973, 317
28. 3.1973	I R 100/71	BStBl II 1973, 544
10. 4.1973	VII R 132/70	BStBl II 1973, 679
27. 4.1973	VI R 108/70	n. v.
5. 6.1973	VIII R 118/70	BStBl II 1973, 702
15. 6.1973	VI R 12/73,255/71	BStBl II 1973, 737
9. 8.1973	IV R 133/68	BStBl II 1974, 84
30.11.1973	VI R 239/71	BStBl II 1974, 229
16. 1.1974	I R 254/70	BStBl II 1974, 388
30. 1.1974	IV R 80/70	BStBl II 1974, 452
19. 2.1974	VIII R 114/69	BStBl II 1974, 704
7. 3.1974	IV R 232/71	BStBl II 1974, 483
28. 3.1974	IV B 58/73	BStBl II 1974, 459
22. 5.1974	I R 259/72	BStBl II 1974, 722
21. 8.1974	VI R 236/71	BStBl II 1975, 14

5.11.1974	VIII R 81/69	BStBl II 1975, 411
4.12.1974	I R 149/72	BStBl II 1975, 295
8. 1.1975	I R 142/72	BStBl II 1975, 437
15. 4.1975	VIII R 43/70	BStBl II 1977, 539
24. 4.1975	IV R 115/73	BStBl II 1975, 580
3. 6.1975	VIII R 471/70	BStBl II 1975, 696
26. 6.1975	IV R 122/71	BStBl II 1975, 885
1. 8.1975	VI R 48/73	BStBl II 1975, 881
15.10.1975	I R 146/73	BStBl II 1976, 191
10.12.1975	I R 133/73	BStBl II 1976, 368
19.12.1975	VI R 157/72	BStBl II 1976, 322
25. 3.1976	IV R 174/73	BStBl II 1976, 487
25. 5.1976	VIII R 66/74	BStBl II 1976, 606
24. 6.1976	IV R 173/74	BStBl II 1976, 643
15. 7.1976	I R 17/74	BStBl II 1976, 778
2.12.1976	IV R 115/75	BStBl II 1977, 209
9. 2.1977	I R 60-68/73	BStBl II 1977, 428
16. 2.1977	I R 53/74	BStBl II 1977, 481
27. 4.1977	I R 12/74	BStBl II 1977, 603
7. 6.1977	VIII R 105/73	BStBl II 1977, 606
12. 1.1978	IV R 5/75	BStBl II 1978, 333
14. 2.1978	VIII R 176/73	BStBl II 1978, 343
15. 2.1978	I R 36/77	BStBl II 1978, 491
9. 5.1978	VII R 96/75	BStBl II 1978, 501
14.12.1978	IV R 106/75	BStBl II 1979, 800
8. 3.1979	IV R 75/76	BStBl II 1979, 501
28. 5.1979	I R 66/76	BStBl II 1979, 624
7. 8.1979	VIII R 153/77	BStBl II 1980, 181
13.11.1979	VIII R 193/77	BStBl II 1980, 188
14.11.1979	I R 123/76	BStBl II 1980, 432
28.11.1979	I R 29/76	BStBl II 1980, 266
7. 2.1980	IV R 178/76	BStBl II 1980, 383
18. 3.1980	VIII R 69/78	BStBl II 1980, 501
16. 4.1980	VII R 81/79	BStBl II 1980, 605
17. 4.1980	IV R 58/78	BStBl II 1980, 721
13. 5.1980	VIII R 128/78	BStBl II 1981, 299
13. 5.1980	VIII R 63/79	BStBl II 1981, 295
23. 7.1980	I R 43/77	BStBl II 1981, 19
7.10.1980	VIII R 111/78	BStBl II 1981, 157
4.11.1980	VIII R 55/77	BStBl II 1981, 396
5.11.1980	II R 25/78	BStBl II 1981, 176
25.11.1980	VIII R 32/77	BStBl II 1981, 419
26. 3.1981	IV R 130/77	BStBl II 1981, 614
19. 5.1981	VIII R 143/78	BStBl II 1981, 665
24. 6.1981	III R 49/78	BStBl II 1982, 2
27.11.1981	II R 18/80	BStBl II 1982, 276
19. 1.1982	VIII R 21/77	BStBl II 1982, 456
9. 3.1982	VIII R 160/81	BStBl II 1982, 540
30. 3.1982	VIII R 227/80	BStBl II 1982, 687
29. 4.1982	IV R 116/79	BStBl II 1985, 204
1. 7.1982	IV R 152/79	BStBl II 1982, 646

30. 7.1982	VI R 67/79	BStBl II 1982, 744
22. 9.1982	IV R 154/79	BStBl II 1983, 99
28.10.1982	IV R 73/81	BStBl II 1983, 106
19. 1.1983	I R 84/79	BStBl II 1983, 412
14. 4.1983	V B 62/82	UStR 1983, 149
19. 5.1983	IV R 138/79	BStBl II 1983, 380
12. 7.1983	VII R 31/82	BStBl II 1983, 653
28. 7.1983	IV R 174/80	BStBl II 1984, 97
24.11.1983	IV R 14/83	BStBl II 1984, 431
29.11.1983	VIII R 215/79	BStBl II 1984, 366
25. 6.1984	GrS 4/82	BStBl II 1984, 751
28. 6.1984	IV R 204-205/82	BStBl II 1984, 784
25.10.1984	IV R 165/82	BStBl II 1985, 212
22. 1.1985	VIII R 303/81	BStBl II 1985, 363
7. 2.1985	IV R 31/83	BStBl II 1985, 372
21. 3.1985	IV R 249/83	DB 1985, 2079
17. 4.1985	I R 101/81	BStBl II 1985, 510
23. 4.1985	IX R 39/81	BStBl II 1985, 720
11. 6.1985	VIII R 254/80	BStBl II 1985, 584
9. 7.1985	IX R 49/83	BStBl II 1985, 722
2. 9.1985	IV B 51/85	BStBl II 1986, 10

III. Entscheidungen der Finanzgerichte

Ort und Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Hannover Urteil v. 23.7.1957	VI 162/57	EFG 1958, 7
Düsseldorf Urteil v. 29.11.1960	II 125/60 E	EFG 1961, 343
Hannover Urteil v. 27.2.1961	IV 262/60	EFG 1961, 444
Nürnberg Urteil v. 27.10.1961	III 270/60	EFG 1962, 348
Düsseldorf, Kammer in Köln Urteil v. 29.10.1962	VIII 75/61 F	EFG 1963, 305
Rheinland-Pfalz Urteil v. 21.5.1963	I 40/63	EFG 1963, 561

Hannover Urteil v. 16.8.1963	IV 114/63	EFG 1964, 14
München Urteil v. 21.4.1966	VI 3/66	EFG 1966, 510
Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart Urteil v. 16.2.1967	VI 36/66	EFG 1967, 339
Bremen Urteil v. 19.12.1969	I 89/67	EFG 1969, 299
Düsseldorf Urteil v. 22.1.1970	II 420, 423/ 66 E	EFG 1970, 438
Hamburg Urteil v. 30.1.1970	III 27/68	EFG 1970, 488
Hessen Urteil v. 25.2.1971	VII 8/70	DStZ/E 1971, 216
Münster Urteil v. 25.6.1971	VII 155/70 E	EFG 1972, 20
Rheinland-Pfalz Urteil v. 25.10.1972	III 25/70	EFG 1973, 205
Berlin Urteil v. 17.5.1977	V 348/76	EFG 1978, 13
Düsseldorf Urteil v. 29.5.1979	III 298/76 F	EFG 1979, 481
Baden-Württemberg Urteil v. 24.4.1980	VI 561/77	EFG 1980, 493
Niedersachsen Urteil v. 28.8.1980	V 378/79	EFG 1981, 174
München Urteil v. 29.7.1981	IX 132/79 F	EFG 1982, 179
Hamburg Urteil v. 23.4.1982	II 190/79	EFG 1983, 3
Hamburg Urteil v. 14.3.1983	I 150/80	EFG 1983, 545

Schleswig-Holsteinsches FG Urteil v. 6.12.1983	I 210/79 (V)	EFG 1984, 325
Düsseldorf Urteil v. 19.6.1984	III 430/81 E	EFG 1985, 66
Saarland Urteil v. 21.9.1984	I 197/83	EFG 1985, 116
Köln Urteil v. 16.10.1984	IX 183/82 E	EFG 1985, 168
Saarland Urteil v. 6.12.1984	II 159/83	EFG 1985, 236
Köln Urteil v. 20.12.1984	VIII 120/79 E u. VIII 19/81 E	EFG 1985, 494
Saarland Urteil v. 8.3.1985	I 106/83	EFG 1985, 386

IV. Entscheidungen des RFH

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
5. 3.1930	VI A 1862/29	RStBl 1930, 269
14. 5.1930	VI A 133/30	RStBl 1930, 704
15. 5.1930	VI A 1958/29	RStBl 1930, 581
25. 6.1930	VI A 916/30	RStBl 1930, 618
18.12.1930	VI A 1469/30	RStBl 1931, 381
18.10.1933	VI A 595/33	RStBl 1934, 15
18.10.1933	VI A 1484/32	RStBl 1934, 406
26.10.1933	VI A 2067/32	RStBl 1934, 404
8.11.1933	VI A 1488/31	RStBl 1934, 295
17.11.1933	V A 857/32	RFHE 35, 127
4.12.1933	GrS D7/33	RStBl 1934, 24
7. 2.1934	VI A 933/32	RFHE 35, 254
14. 8.1935	VI A 582/35	RStBl 1935, 1496
11. 6.1941	III 57/41	RStBl 1941, 701
2. 7.1941	VI 433/40	RStBl 1941, 658
27. 8.1942	IV 52/42	RStBl 1942, 1073
14.10.1942	VI 362/42	RStBl 1943, 5
22. 7.1943	III 19/43	RStBl 1943, 851

V. Entscheidungen des OFH

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
23. 5.1949	III 46/48 U	BayFMBl 1949, 246

VI. Entscheidungen des BGH

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
17. 1.1951	II ZR 16/50	NJW 1951, 311
26. 2.1953	IV ZR 207/52	DNotZ 1955, 406
4. 5.1955	IV ZR 37/54	BGHZ 17, 299
21. 5.1955	IV ZR 7/55	NJW 1955, 1227
22.11.1956	II ZR 222/55	BGHZ 22, 186
24. 9.1959	II ZR 46/59	BGHZ 30, 391
11. 2.1960	VII ZR 206/58	BGHZ 32, 67
23. 6.1966	II ZR 180/64	DNotZ 1967, 387
16. 1.1967	II ZR 54/65	WM 1967, 319
10.12.1970	II ZR 148/69	WM 1971, 308
20. 2.1977	II ZR 120/75	BGHZ 68, 225
2. 3.1978	III ZR 173/75	HFR 1979, 545
24.11.1980	II ZR 194/79	WM 1981, 140
4. 5.1983	IVa ZR 229/81	GmbHR 1984, 39
8.10.1984	II ZR 223/83	WM 1984, 1508
13. 5.1985	II ZR 196/84	WM 1985, 229

VII. Entscheidungen sonstiger Gerichte

Reichsgericht

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
15.12.1922	VII 13/22	ERGZ 106/63
6.10.1938	1 Wx 429/38	JW 1938, 3117
12. 1.1939	1 Wx 677/38	JW 1939, 565
9. 9.1943	II B 12/43	DR 1943, 1228

Bayerisches Oberstes Landesgericht

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
30. 9.1922	III 72/22	Das Recht 1923, 137
4. 4.1930	Reg. 3 Nr. 39/39	JW 1931, 3129
12. 1.1968	Breg. 2 Z 94/67	BayObLGE 1968, 1
4. 2.1982	BReg. 1 Z 109/81	BayObLGE 1982, 59
13. 7.1983	BReg. 3 Z 122/82	DB 1983, 2026

Kammergericht Berlin

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
19.12.1966	1 W Umw 321/66	WM 1967, 148

Bayerischer VGH

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
19. 7.1976	219 VI 74	BayVBl 1976, 757
15. 9.1983	Nr. 23 B 80 A 861	Kommunale Steuer-Zeitschrift 1984, 77

Oberlandesgericht Frankfurt

Urteil/ Beschluß vom	Aktenzeichen	Fundstelle
19.12.1974	5 U 81/74	BB 1975, 1319

L E B E N S L A U F

Ich wurde am 9. November 1953 als Sohn der Eheleute Leonhard und Anna Göring, geb. Göring, in Erlangen geboren.

Ab September 1960 besuchte ich die Volksschule in Kirchrüsselbach. Mit Schulbeginn im September 1966 wechselte ich an die Staatliche Realschule Gräfenberg. Nach bestandener mittlerer Reife trat ich im September 1970 in das Johannes-Scharrer-Gymnasium Nürnberg über. Dort legte ich im Juni 1973 die Reifeprüfung ab.

Im Wintersemester 1973/74 begann ich das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Im Frühjahr 1978 bestand ich hier die Diplomprüfung.

Zum 1. Juli 1978 trat ich als Revisionsassistent in die Steuerkanzlei Müller und Partner in Nürnberg ein. Nach bestandener Steuerberater-Prüfung (Bestellung am 10. Februar 1983) schied ich zum 30. Juni 1983 aus der Kanzlei aus.

Seit 1. Juli 1983 bin ich neben meiner selbständigen Tätigkeit als wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für deutsches und internationales Steuerrecht der Universität Erlangen-Nürnberg in Nürnberg beschäftigt.

Am 24. Juli 1982 heiratete ich die Fachlehrerin Dagmar Göring, geb. Lifka. Aus der gemeinsamen Ehe gingen zwei Kinder, Stephanie (geb. 11. Mai 1984) und Daniela (geb. 1. Oktober 1985), hervor.

D. GRÄBNER
Dissertations- u. Offsetdruckerei
Gotenstraße 3
8602 Altendorf bei Bamberg
Telefon 09545/8791